

El Sistema de Financiación de los Entes Locales: Visión Crítica y Propuestas para su Reforma

Isidro Valenzuela Villarubia

Instituto Andaluz de Administración Pública | Premios Blas Infante 2005



Instituto Andaluz de Administración Pública
CONSEJERÍA DE JUSTICIA Y ADMINISTRACIÓN PÚBLICA

**EL SISTEMA DE FINANCIACIÓN
DE LOS ENTES LOCALES:
VISIÓN CRÍTICA Y PROPUESTAS
PARA SU REFORMA**

Trabajo galardonado con el Premio Blas Infante de Estudio e Investigación sobre Administración y Gestión Pública, en su IX Edición, en su modalidad C, sobre “El estudio de la práctica administrativa de la Administración Pública de Andalucía, de modo que puedan contribuir a mejorar la realización de las funciones y la prestación de los servicios públicos”

**EL SISTEMA DE FINANCIACIÓN
DE LOS ENTES LOCALES:
VISIÓN CRÍTICA Y PROPUESTAS
PARA SU REFORMA**

Isidro Valenzuela Villarubia

Instituto Andaluz de Administración Pública

Sevilla - 2006

Valenzuela Villarubia, Isidro

El sistema de financiación de los entes locales: visión crítica y propuestas para su reforma / Isidro Valenzuela Villarubia.

– Sevilla: Instituto Andaluz de Administración Pública, 2006

236 págs.; 24 cms. – (Estudios)

D.L. SE-2130-06

I.S.B.N. 84-8333-333-3

Hacienda local. – Administración local . – Impuesto . – Financiación pública .

– España .

Instituto Andaluz de Administración Pública .

336.1 (460-2):352/353

RESERVADOS TODOS LOS DERECHOS. NO ESTÁ PERMITIDA LA REPRODUCCIÓN TOTAL O PARCIAL EN NINGÚN TIPO DE SOPORTE SIN PERMISO PREVIO Y POR ESCRITO DEL TITULAR DEL COPYRIGHT

TÍTULO: EL SISTEMA DE FINANCIACIÓN DE LOS ENTES LOCALES: VISIÓN CRÍTICA Y PROPUESTAS PARA SU REFORMA

AUTOR: Isidro Valenzuela Villarubia

© INSTITUTO ANDALUZ DE ADMINISTRACIÓN PÚBLICA



Gestión de publicaciones en materias de Administraciones Públicas

Edita: Instituto Andaluz de Administración Pública

Diseño y producción: Iris Gráfico Servicio Editorial, S.L.

ISBN: 84-8333-333-3

Depósito Legal: SE-2130-06

A mi padre

| ÍNDICE

| | |
|--|----|
| TABLA DE ABREVIATURAS | 13 |
| I. EL MARCO DE REFERENCIA DE LAS HACIENDAS LOCALES ESPAÑOLAS | 15 |
| A. LOS CONCEPTOS DE HACIENDAS LOCALES | 15 |
| B. LA GARANTÍA INSTITUCIONAL DE LAS HACIENDAS LOCALES | 17 |
| C. LA CORRESPONSABILIDAD EN LA REALIZACIÓN EFECTIVA DE LOS PRINCIPIOS DE AUTONOMÍA Y SUFICIENCIA FINANCIERAS: “LA CORRESPONSABILIDAD FINANCIERA LOCAL” | 27 |
| D. LOS PRINCIPIOS RECTORES DE LAS HACIENDAS LOCALES | 32 |
| 1. Principios específicos de las Haciendas locales españolas | 33 |
| 2. Principios genéricos de las Haciendas locales españolas | 44 |
| 3. La tutela financiera “excepcional” | 56 |
| E. REGULACIÓN JURÍDICA DE LAS HACIENDAS LOCALES: HISTORIA RECIENTE Y DERECHO COMPARADO | 61 |
| 1. Historia reciente de las Haciendas locales en España | 61 |
| 2. Presente de las Haciendas locales en España | 68 |
| 3. Situaciones en el Derecho comparado | 71 |
| II. SISTEMA DE FINANCIACIÓN DE LAS HACIENDAS LOCALES | 73 |
| A. INTRODUCCIÓN: LA CLASIFICACIÓN DE LOS INGRESOS LOCALES | 73 |
| B. LA HACIENDA MUNICIPAL: RÉGIMEN COMÚN | 79 |
| 1. Los recursos tributarios municipales | 80 |

| | |
|--|------------|
| a. Los Impuestos | 85 |
| a.1. Los Impuestos Obligatorios: | 85 |
| EL IMPUESTO SOBRE BIENES INMUEBLES (IBI) | 85 |
| EL IMPUESTO SOBRE ACTIVIDADES ECONÓMICAS (IAE) | 98 |
| EL IMPUESTO SOBRE VEHÍCULOS DE TRACCIÓN MECÁNICA (IVTM) ... | 105 |
| a.2. Los Impuestos Voluntarios o Potestativos: | 111 |
| EL IMPUESTO SOBRE CONSTRUCCIONES, INSTALACIONES Y OBRAS (ICIO) | 112 |
| EL IMPUESTO SOBRE EL INCREMENTO DEL VALOR DE LOS TERRENOS DE NATURALEZA URBANA (IIVTNU) | 117 |
| b. Las Tasas | 123 |
| c. Las Contribuciones Especiales | 131 |
| d. Los Recargos Tributarios Locales | 135 |
| 2. Los recursos de naturaleza pública no tributaria | 136 |
| a. Los precios públicos | 136 |
| b. La participación en los tributos del Estado | 139 |
| c. Participación en los tributos de las Comunidades Autónomas | 144 |
| d. Las subvenciones | 145 |
| e. Las operaciones de crédito | 147 |
| f. Otros ingresos de derecho público | 151 |
| 3. Los ingresos de derecho privado | 164 |
| C. LA HACIENDA PROVINCIAL E INSULAR: RÉGIMEN COMÚN | 166 |
| 1. Los recursos tributarios provinciales | 169 |
| 2. Los recursos de derecho público provinciales de naturaleza no tributaria ... | 170 |
| 3. Los ingresos de derecho privado | 173 |
| D. LOS REGÍMENES ESPECIALES Y EXCEPCIONALES | 173 |
| 1. Los regímenes especiales | 174 |
| 2. Los regímenes excepcionales | 178 |
| E. RECURSOS DE LAS RESTANTES ENTIDADES LOCALES | 180 |
| 1. Entidades supramunicipales | 181 |
| 2. Entidades de ámbito territorial inferior al municipio | 182 |
| | |
| III. LA GESTIÓN Y APLICACIÓN DE LOS INGRESOS LOCALES. | |
| LA PLANIFICACIÓN FINANCIERA LOCAL | 183 |
| A. IMPOSICIÓN, ORDENACIÓN Y REVISIÓN DE LOS INGRESOS LOCALES. LA APLICACIÓN DE LOS INGRESOS LOCALES | 183 |
| 1. Imposición de los ingresos públicos locales | 184 |
| 2. Ordenación de los ingresos públicos locales | 185 |

| | |
|--|------------|
| 3. Revisión de los ingresos de derecho público local | 189 |
| B. LA COOPERACIÓN ADMINISTRATIVA EN MATERIA DE GESTIÓN E INSPECCIÓN DE INGRESOS LOCALES | 191 |
| C. LOS BENEFICIOS FISCALES EN LOS TRIBUTOS LOCALES | 193 |
| D. LA GESTIÓN FINANCIERA DE LOS INGRESOS PÚBLICOS LOCALES. LA TESORERÍA LOCAL DINÁMICA | 196 |
| 1. La Tesorería local. Funciones y organización | 197 |
| 2. La gestión de la Tesorería local. Principios e instrumentos | 199 |
| E. LA PLANIFICACIÓN FINANCIERA DE LOS INGRESOS PÚBLICOS LOCALES: EL PLAN DE DISPOSICIÓN DE FONDOS Y EL PRESUPUESTO DE TESORERÍA | 203 |
| 1. El Plan de Disposición de Fondos (PDF) | 204 |
| 2. El Plan Financiero (PF) | 205 |
| | |
| IV. REFLEXIÓN CRÍTICA SOBRE EL SISTEMA DE FINANCIACIÓN ACTUAL. HACIA UN NUEVO MODELO | 207 |
| A. REFLEXIÓN CRÍTICA SOBRE EL ACTUAL SISTEMA. LA REFORMA DE LAS HACIENDAS LOCALES COMO PUNTO DE LA AGENDA LOCAL | 207 |
| B. HACIA UN NUEVO MODELO DE FINANCIACIÓN LOCAL: PRINCIPIOS INSPIRADORES Y LÍNEAS DE AVANCE FUTURO | 211 |
| 1. Principios inspiradores | 212 |
| 2. Nuevas líneas o yacimientos de avance futuro | 218 |
| | |
| BIBLIOGRAFÍA | 225 |

| **TABLA DE ABREVIATURAS**

BOCG: Boletín Oficial de las Cortes Generales.

BI: Base Imponible.

BOE: Boletín Oficial del Estado.

BOP: Boletín Oficial de la Provincia.

CA: Comunidad Autónoma.

CCAA: Comunidades Autónomas.

CEAL: Carta Europea de Autonomía Local.

CE: Constitución Española.

CEE: Comunidad Económica Europea.

DA: Disposición Adicional

DT: Disposición Transitoria

DGCHT: Dirección General de Coordinación con las Haciendas Territoriales.

EM: Exposición de Motivos.

FEMP: Federación Española de Municipios y Provincias.

FJ: Fundamento Jurídico.

IAE: Impuesto sobre Actividades Económicas.

IBI: Impuesto sobre Bienes Inmuebles.

ICIO: Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras.

IEF: Instituto de Estudios Fiscales.

IGAE: Intervención General de la Administración del Estado.

IIVTNU: Impuesto sobre el Incremento de los Terrenos de Naturaleza Urbana.
IRPF: Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.
IVA: Impuesto sobre el Valor Añadido.
IVTM: Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica.
LHL: Ley de Haciendas Locales.
LGP: Ley General Presupuestaria.
LGT: Ley General Tributaria.
LMMGL: Ley de Medidas para la Modernización del Gobierno Local.
LOFCA: Ley Orgánica de Financiación de las Comunidades Autónomas.
LRBRL: Ley Reguladora de las Bases del Régimen Local.
LRJA-PAC: Ley de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y de Procedimiento Administrativo Común.
MAP: Ministerio de Administraciones Públicas.
MEH: Ministerio de Economía y Hacienda.
PDF: Plan de Disposición de Fondos.
PF: Plan Financiero.
PFA: Plan Financiero Anual.
PFE: Plan Financiero Estratégico.
PT: Presupuesto de Tesorería.
RDLeg: Real Decreto Legislativo.
RTEAC: Resolución del Tribunal Económico-Administrativo.
SA: Sociedad Anónima.
SAN: Sentencia de la Audiencia Nacional.
STC: Sentencia del Tribunal Constitucional.
STS: Sentencia del Tribunal Supremo.
STSJ: Sentencia del Tribunal Superior de Justicia.
STC: Sentencia del Tribunal Constitucional.
TRLGP: Texto Refundido de la Ley General Presupuestaria.
TRLHL: Texto Refundido de la Ley de Haciendas Locales.
TRLS: Texto Refundido de la Ley del Suelo.

I | EL MARCO DE REFERENCIA DE LAS HACIENDAS LOCALES ESPAÑOLAS

A. LOS CONCEPTOS DE HACIENDAS LOCALES

Aunque nuestro ordenamiento se refiere de modo expreso, incluso institucionaliza, el término Haciendas locales –comenzando por la propia Constitución Española y siguiendo por la legislación básica y de desarrollo–, lo cierto es que no aporta un concepto positivo de las mismas. A lo sumo, la legislación básica se atreve a enumerar, y regular, los recursos que integran las Haciendas locales españolas.

Por esto, desde la perspectiva del Derecho positivo, sólo cabe un concepto objetivo de Haciendas locales entendidas como el conjunto de recursos que el ordenamiento jurídico pone a disposición de los Entes locales para el cumplimiento de los fines que le son propios. Una “bolsa” donde afluyen ingresos provenientes de distintas fuentes, estables o no.

Pero a todo ingreso sigue, antes o después, un gasto, como si se tratara de las dos caras de una misma moneda. Y aunque *prima facie* se suele asimilar la hacienda con el conjunto de ingresos, lo cierto es que quedaría incompleto el concepto de Haciendas locales si no se incluyera en él la vertiente del gasto. Por tanto, las Haciendas locales abarcan una realidad más amplia cual es el conjunto de la actividad económica que realiza el Ente local en el ejercicio de sus competencias. Y en este sentido, trasladando al ámbito local aquel concepto genérico de Hacienda Pública que daba la legislación presupuestaria general, podríamos definirlo como el conjunto de derechos y obligaciones de contenido económico cuya titularidad corresponde al Ente local y a los entes de él dependientes.

En realidad, cualquier concepto válido de Hacienda local va a estar condicionado por la óptica desde la que se plantee. Y así, desde una perspectiva más dinámica e integradora, podríamos definir la pública local como la coordinación económica activa establecida entre el patrimonio del Ente público local y los habitantes de su territorio, con la finalidad de satisfacer las necesidades de orden colectivo.

También es factible, incluso acertado en el presente caso, la definición del concepto desde la perspectiva estrictamente subjetiva. El régimen local español es un sistema complejo en el que se incardinan una pluralidad de entes de distinta historia, naturaleza, potestades, tamaño y extensión. Esto es lo que motiva que el ordenamiento español, y la jurisprudencia y la doctrina que le siguen, utilicen el plural para referirse a las Haciendas locales por corresponder, a su vez, a una diversidad de entes que conviven en el régimen local español.

Aún más, la legislación básica sobre régimen local ha establecido una distinción primaria entre los distintos entes acogidos en el subsector local, en función de la existencia o no de base territorial como elemento determinante de mayores o menores potestades¹. Y aunque a todas estas Entidades, territoriales o no, le es común la necesidad de recursos financieros con los que hacer frente a las actividades y servicios públicos que prestan, lo cierto es que todas esas circunstancias que diferencian a unos Entes de otros han influido en la configuración y amplitud de sus propias haciendas, como analizaremos en su momento.

De esta diferente dimensión de las Haciendas locales llama poderosamente la atención la discriminación que padecen las Provincias e Islas respecto a los Municipios por carecer de impuestos propios –fuente emblemática de recursos para cualquier ente autónomo que se precie de serlo–. Sorprende que la legislación de régimen local haya tratado de igual a los tres Entes locales territoriales cuando regula las potestades o las competencias de los mismos y, en una materia tan clave como las anteriores como es la articulación de su respectiva hacienda, hayan privado a dos de ellos de un desarrollo completo. Es indudable que la trayectoria histórica influye en la configuración actual de cualquier ente o persona, pero no lo es menos que desde el momento en que el ordenamiento constitucional está dotando de personalidad y autonomía a una entidad, cualquier recorte posterior

¹ Es el artículo 3 de la Ley 7/1985, de 2 de abril, Reguladora de las Bases del Régimen Local, el que establece una distinción que ha sido acogida unánimemente por la normativa y por la doctrina posterior para abordar cualquier planteamiento o estudio sobre el régimen local.

por la legislación de desarrollo es una discriminación *ad hoc*, tan subjetiva como criticable. Esto es, desde la perspectiva constitucional no se recoge o ampara esa discriminación, puesto que ni se priva ni se efectúa distinción alguna entre la Hacienda municipal y la Hacienda provincial cuando se prevé la eventualidad de impuestos locales –artículos 133 y 142 CE–. De ello podemos concluir con la virtualidad de un sistema de ingresos local que prevea impuestos de titularidad provincial y/o insular.

B. LA GARANTÍA INSTITUCIONAL DE LAS HACIENDAS LOCALES

La Constitución Española ha posibilitado desde su entrada en vigor un modelo de Estado amplio y complejo, en el que convive una pluralidad de organizaciones territoriales dotadas de autonomía. Este principio, y derecho al mismo tiempo, constituye la piedra angular de la estructuración del Estado Español.

El principio de autonomía consiste, básicamente, y huyendo de tecnicismos, en aceptar una distribución vertical del poder público, dando participación del mismo, además de a los órganos centrales del Estado, a otras entidades de distinto nivel; las Comunidades Autónomas, caracterizadas por la autonomía política; y las Provincias y Municipios, dotados de una autonomía que nadie se atreva a calificar como política, al menos en el presente².

Sin duda, la falta de concreción constitucional de la idea de autonomía provocó una confusión inicial en torno al contenido y grado de autonomía reconocido a unas y otros, que la jurisprudencia posterior del Tribunal Constitucional, y la doctrina, se han encargado de descifrar en gran parte.

² El planteamiento de la autonomía territorial ha ido en todo momento ligado a su relación con la soberanía de la Nación –soberanía vs autonomía–. El dilema se resuelve reconociendo como único residente de la soberanía al pueblo español que, a su vez, se encuentra representado por las Cortes Generales (poder legislativo del Estado), de lo que se puede deducir que, desde la perspectiva de nuestro texto constitucional, la soberanía no es apropiable por ningún poder territorial subestatal, ni siquiera invocando una supuesta legitimidad o consentimiento prestado por los residentes de ese ámbito territorial. Con esta afirmación zanja el texto constitucional un posible debate irresoluble. Por tanto, la dicotomía entre soberanía y autonomía hay que superarla entendiendo esta última como un poder limitado precisamente por la primera que, en todo caso impera, y ostenta un valor superior, una legitimidad plena. Y, lejos de contradecirse una y otra, la autonomía sólo existirá en un marco soberano que reside en los ciudadanos de la Nación, y adquiere sentido dentro de él.

De hecho, fue el propio Tribunal Constitucional³ el que acuñó la expresión “euforia autonómico-local” para calificar la actitud en la que cayó gran parte del localismo español de aquella época que se amparaba, precisamente, en esa regulación confusa con la que la Constitución, en su artículo 137, dotaba de autonomía a los Entes locales «... para la gestión de sus respectivos intereses». Esta embriaguez de localismo –provocada quizá como movimiento de reacción al prolongado régimen centralista con el que rompía el texto constitucional– invadió los círculos jurídicos locales y, especialmente, la gestión local, sobre todo en el contexto económico-financiero, y tuvo su punto álgido con la aprobación de la Ley 24/1983, de 21 de diciembre, que, en concreto, otorgaba libertad a los Ayuntamientos para cuantificar sus principales figuras tributarias; pero, en abstracto, supuso aceptar que el principio de autonomía financiera local prevalecía sobre la reserva de ley y el poder originario del Estado para establecer tributos⁴. El propio Tribunal zanjó la cuestión al desautorizar la equiparación autonomía local y autogobierno local.

Esta confusión se agravó puesto que *ab initio*, desde algunos sectores, no se aceptó que la autonomía local fuera equiparable a la autonomía reconocida a las Comunidades Autónomas, pese a que, paradójicamente, el término utilizado para aludir a una y a otra es idéntico⁵. De hecho, hoy en día conservan apoyos parciales algunas posiciones doctrinales que planteaban con claridad la distinta posición constitucional que ocupan las Comunidades Autónomas y los Entes locales en este punto⁶. No obstante, a tenor de lo que ha deparado la evolución

³ STC 179/1985, de 18 de diciembre, cuya importancia radica en haber sentado doctrina para la jurisprudencia posterior.

⁴ Muestra de esta interpretación fue la redacción originaria del artículo 106 de la Ley 7/1985, reguladora de las Bases del Régimen Local, que iba más allá del tenor constitucional al declarar que: «...Las Entidades locales tendrán autonomía para establecer y exigir tributos», ya que desvinculaba el poder tributario de las Entidades locales del principio de autonomía al que lo había unido la propia CE en su artículo 133.2: «...Las Corporaciones locales podrán establecer y exigir tributos». La rebelión fue atajada por el Tribunal Constitucional con la sentencia referida –STC 179/1985, de 18 de diciembre–, mediante la que declaró la inconstitucionalidad de esta redacción y, posteriormente, en STC 19/1987, de 17 de febrero, que declaraba inconstitucional la facultad reconocida por la Ley 24/1983 a los Ayuntamientos para fijar libremente el tipo de gravamen de las antiguas Contribuciones Territoriales Rústica y Pecuaria y Urbana.

⁵ El artículo 137 CE, que abre el Título VIII del texto, se refiere indistintamente a la autonomía de las Comunidades Autónomas y Municipios y Provincias. Posteriormente, el artículo 140, para los Municipios; 141 para las Provincias; y el artículo 143, para las Comunidades Autónomas, utiliza el mismo término. Y este mismo es empleado por los constituyentes en el artículo 2 del Título Preliminar, con efectos genéricos.

⁶ MARTÍN QUERALT, J. explica que: «... Se margina cualquier duda que aún pudiera quedar al intérprete de la Constitución acerca de la diferente posición constitucional que ocupan las Comunidades Autónomas y los Entes locales. Es cierto que la autonomía se predica de ambos tipos de Entes, pero no lo es menos que la diferenciación, aunque sólo sea *ratione materiae*, es también clara. Si bien es cierto que la Constitución no ha formulado *expressis verbis* tal diferenciación, no lo es menos que de una interpretación sistemá-

constitucional hasta nuestros días, las opiniones más matizadas parecen mantener mayor vigencia⁷, y abren la línea de lo que podríamos denominar “autonomía ralentizada” o de “segunda velocidad”, para los Entes locales.

Y en lo que aquí interesa, en un Estado descentralizado territorialmente, la proclamación de autonomía por parte de los poderes subestatales exige un correlativo sistema de ingresos que sufrague los gastos de éstos. Así, nuestro ordenamiento de modo sucinto, y nuestra jurisprudencia constitucional de un modo más taxativo y contundente, han concebido el principio de autonomía como un término polivalente, cuya proclamación implica no sólo el derecho político a mantener un margen de independencia respecto al poder central, sino también la dotación de un sistema financiero propio a cada uno de los niveles territoriales, que les permita conseguir el objetivo de autonomía política y/o administrativa, y que demuestre solidez suficiente como para no caer en la pseudoautonomía o concesionismo.

La correlación expuesta únicamente se explica bajo la articulación interdependiente del binomio autonomía-suficiencia financiera⁸. Esto es, sólo se puede

tica de la misma no es difícil concluir en que la posición que ocupan ambos tipos de Entidades es distinta». “La autonomía municipal en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional”; *Revista De Derecho Financiero*; Civitas, nº 35 (pág. 469). 1982. Más radical es la opinión de RUBIO DE URQUÍA, J. L. para quien el Tribunal Constitucional, con la STC 19/1987, antes referida, vació de contenido un concepto constitucional, cual es el de la autonomía, que nunca debió adoptarse para el sector local puesto que el Derecho Político no concibe la autonomía fuera del marco del autogobierno. Esto lo justifica desde la demagogia en la que incurrieron los constituyentes cuando dieron redacción al Título VIII, dedicado a la organización territorial del Estado, por lo que el alto tribunal lo que hizo no es si no operar una reforma constitucional tácita, ante la resistencia a reformar expresamente el texto constitucional, para aceptar sólo la autonomía local en el ámbito de la gestión. *Ley Reguladora de las Haciendas Locales*; El Consultor de los Ayuntamientos, Publicaciones Abella, Tomo I, Madrid. 1996.

⁷ GARRIDO FALLA, F.: *Comentarios a la Constitución Española*; Civitas, Madrid. 1985, (pág. 1488), después de referirse a la autonomía de las Comunidades Autónomas, matiza que: «En cambio, la autonomía que se atribuye a los Entes locales tiene un carácter más limitado: se trata de dejar establecida su sustantividad y plena personalidad jurídica para el cumplimiento de sus fines. Unos fines que, por otra parte, a diferencia de lo que ha ocurrido en alguna fase de nuestra evolución constitucional, no se les reservan a la Constitución, sino que vendrán atribuidos por legislación ordinaria». En la misma línea, CAZORLA PRIETO dice: «...La causa de ello quizá resida, además de la consideración secundaria que los Entes locales han recibido en la Constitución de 1978, en que el grado de poder político que confiere el ordenamiento constitucional a los Entes autonómicos es superior al que atribuye a las Corporaciones locales». CAZORLA PRIETO, L. M.: *El control de las Corporaciones locales por el Tribunal de Cuentas*; Instituto de Estudios de Administración Local, Madrid. 1982. (pág. 48).

⁸ La relación mutua entre uno y otro principio es meridianamente explicada en la Exposición de Motivos del TRLHL, Motivo II: «... En efecto, el principio de autonomía coadyuva a la realización material de la suficiencia financiera en la medida en que esta depende en gran parte del uso que las corporaciones locales hagan de su capacidad para gobernar sus respectivas haciendas y, en particular, de su capacidad para determinar dentro de ciertos límites el nivel del volumen de sus recursos propios. Por su parte, la suficiencia financiera en-

hablar de autonomía (política, normativa y administrativa), cuando los entes beneficiarios cuentan con un sistema de ingresos, más o menos dependiente del poder central, pero que, en todo caso, gestionan con discrecionalidad –lo que supone mantener un difícil equilibrio entre dependencia estatal y discrecionalidad local, evitando ingerencias, como explica la doctrina⁹–. Y, al tiempo, únicamente podrá darse un sistema de ingresos propio cuando se posea la autonomía necesaria para decidir sobre las cuestiones fundamentales del mismo.

La Constitución española hace un primer reconocimiento del principio de autonomía dentro de su Título Preliminar¹⁰, en el sentido multívoco al que nos referíamos, para todas las nacionalidades y regiones que en ella se integran¹¹. Esta primera alusión, necesariamente, hay que ponerla en relación con las menciones, que de modo más certero y preciso, se contienen en el Título VIII, dedicado a la organización territorial del Estado. Resulta obligado detenernos en el Título citado para comprender el contexto general desde el que se deben analizar las Haciendas locales en España.

El Título VIII –el tercero en extensión del texto constitucional– está estructurado en tres Capítulos:

Capítulo primero: «Principios generales»; que abarca los artículos 137 a 139.

Capítulo segundo: «De la Administración Local»; que abarca los artículos 140 a 142.

Capítulo tercero: «De las Comunidades Autónomas»; que abarca los artículos 143 a 158.

marca las posibilidades reales de la autonomía local, pues, sin medios económicos suficientes, el principio de autonomía no pasa de ser una mera declaración formal».

⁹ ENTRENA CUESTA, R., en *Comentarios a la Constitución*; Civitas, Madrid. 1980. (pág. 1530): «De nada serviría, en efecto, la consagración de dichos principios si las Haciendas locales no fuesen autosuficientes para alcanzar sus fines. Pues o habrían de renunciar a ejercitar las funciones de su competencia, con lo que la descentralización y la autonomía se volverían, en definitiva, en contra de los ciudadanos, que carecerían de los servicios necesarios, o habrían de acudir a la ayuda de otros Entes por la vía de la subvención: con lo que, si bien se mejoraría la prestación de servicios, se produciría una erosión de los principios de referencia al posibilitarse, mediante aquéllas, una penetración del sujeto subvencionante en la gestión de la Corporación subvencionada».

¹⁰ La ubicación de este principio en el Título Preliminar tiene un fuerte significado jurídico por cuanto a todos los valores en él recogidos se les atribuye un carácter informador e integrador del resto del texto constitucional.

¹¹ Aunque los dirigentes de algunas Comunidades Autónomas han querido privatizar los términos “nacionalidades y regiones” concibiéndolos como una alusión única al modelo regional –hoy en día autonómico– propio de las Comunidades Autónomas, lo cierto es que la autonomía que proclama este precepto se ha entendido por la doctrina constitucionalista como un referente a cualquier ente territorial al que el ordenamiento español le reconoce personalidad de derecho público y capacidad para la gestión de sus respectivos intereses.

El precepto que abre el Título, a modo de premisa mayor, declara la autonomía para los Municipios, Provincias y Comunidades Autónomas que se constituyan¹². Constituye el primer mandamiento del Estado descentralizado español, y en él se usa el término autonomía en un sentido amplio e integrador. De hecho, no se hace distinción, ni matices, en el tipo de autonomía reconocida a unos y otros poderes, tal y como advertíamos.

Dentro ya del Capítulo II, bajo el epígrafe “*De la Administración Local*”, se reitera el principio de autonomía local para los Municipios y para las Provincias. Pero hay que esperar hasta el artículo 142 para encontrar la dogmatización de las Haciendas locales. En él hay una mención explícita al principio de suficiencia financiera y, hay que entender, una mención implícita o teleológica al principio de autonomía específicamente referido al ámbito financiero local:

«Las Haciendas locales deberán disponer de los medios suficientes para el desempeño de las funciones que la ley atribuye a las Corporaciones respectivas y se nutrirán fundamentalmente de tributos propios y de participación en los del Estado y de las Comunidades Autónomas».

Este precepto instituye el título competencial de las Haciendas locales, y sobre él se asienta, a modo de pirámide invertida, toda la legislación económico-financiera que afecta a los Entes locales, así como las constantes reivindicaciones que desde el mundo local se plantean en torno a un modelo solvente de Hacienda Pública.

Si hacemos una primera aproximación al precepto, podemos observar tres partes bien diferenciadas de las que, a su vez, se pueden extraer tres consideraciones: la proclamación expresa de las Haciendas locales; la imposición del deber/derecho de suficiencia financiera; y la enumeración de las fuentes de financiación básicas que las deben abastecer.

Respecto a la primera cuestión, llama la atención que los constituyentes se refirieran a ellas de modo nominativo, como sujeto, como si personificaran las Haciendas locales. Parece con ello que se hubiera pretendido dotar de suficiente solemnidad al ámbito financiero como para desvincularlo del término más gené-

¹² Según el artículo 137 CE: «*El Estado se organiza territorialmente en Municipios, en Provincias y en las Comunidades Autónomas que se constituyan. Todas estas entidades gozan de autonomía para la gestión de sus respectivos intereses*».

rico de Ente local, como si se tratara de un apéndice de la persona jurídica a la que sirve. Desde luego, fuera o no esta la intención de los constituyentes, lo cierto es que su reconocimiento expreso en la Constitución “garantiza” su existencia posterior en la normativa de desarrollo, y permite su invocación constitucional.

En el núcleo del precepto encontramos los principios base de las Haciendas locales. Primeramente se alude, de modo expreso y empleando formas imperativas, a la suficiencia de medios que debe garantizarse a las arcas locales. En segundo lugar, un segundo principio, el de la autonomía financiera, se puede entrever si tenemos en cuenta dos circunstancias; por un lado, el artículo pone la suficiencia en relación con las funciones que la Ley atribuye a los Entes locales, esto es, con el conjunto de actividades y servicios que realizan, que no es otra cosa que la sustancia de la autonomía. Y de otro lado, este artículo se encuentra ubicado en un Título que empieza asentando la autonomía como el principio general de la organización territorial del Estado, y en un Capítulo cuyos artículos precedentes reafirman este principio para los entes locales territoriales.

Tras el análisis del precepto 142 del texto constitucional, se puede hablar de la proclamación expresa del principio de suficiencia financiera, y de un soporte intuitivo para el principio de autonomía financiera, aunque esta última deducción no es unánime ni en la jurisprudencia constitucional¹³, ni en la doctrina, puesto que algún autor, como consecuencia de que la autonomía financiera parece corresponder mejor, según la terminología constitucional, a las Comunidades Autónomas, prefiere reservar para las Corporaciones Locales únicamente el principio constitucional de suficiencia financiera¹⁴, incluso quien defiende la identidad de ambas¹⁵.

¹³ La Sentencia 6/1983, de 4 de febrero, del Tribunal Constitucional, precisa en su fundamento jurídico 4º que: «... Dejando de lado el hecho de que en lo relativo a las Haciendas locales es el principio de suficiencia, y no el de autonomía, el formulado expresamente por el art. 142 de la CE...». A pesar de este pronunciamiento ha sido el propio Tribunal Constitucional el que ha hablado sin tapujos del principio de autonomía local y, específicamente, de autonomía financiera local aunque su apoyo constitucional no sea manifiesto.

¹⁴ LASARTE ÁLVAREZ, J., por ejemplo, dice que: «... Y, además, lo que garantiza el artículo 142 no es la autonomía financiera, sino la suficiencia financiera de las Haciendas locales, que es cosa diferente, aunque la autonomía deba basarse en la suficiencia financiera y conducir a la misma». “Potestad legislativa y poder tributario de las Comunidades Autónomas”; *Revista De Derecho Financiero*, nº 22, Civitas. 1979. (pág. 216).

¹⁵ GONZÁLEZ SÁNCHEZ, M.: “Reflexiones sobre la autonomía o suficiencia financiera de las Corporaciones locales según la Constitución Española”; *Revista de Estudios de la Administración Local y Autonómica*, 1986. (pág. 101).

La última parte del precepto sienta un elemental sistema de financiación local: los tributos propios y la participación en los del Estado y las Comunidades Autónomas. Se trata de un sistema bifronte puesto que para conseguir los primeros se necesita de la vía interna o autóctona –hasta aquí se trataría de un sistema retoolimentado donde el productor y consumista es el mismo–, y de una vía externa o compartida –donde concurren varias voluntades–; y para los segundos, sólo cabe la vía de la financiación externa o dependiente.

En conclusión, la Constitución Española declara la realidad de las Haciendas locales, le asiste de dos principios que le son inherentes, y fija unas reglas mínimas para el sistema de fuentes financieras. Esta *tria precepta* constituye el núcleo duro o indisponible de la garantía institucional de las Haciendas locales en España.

Aunque cronológicamente posterior, la garantía institucional de las Haciendas locales experimentó su consolidación, al tiempo que un importante impulso, con ocasión de un hito jurídico que, necesariamente, hay que traer a colación si se habla de la investidura de las finanzas locales, cual es la Carta Europea de Autonomía Local¹⁶ (en adelante, CEAL), concretamente la regulación contenida en su artículo 9¹⁷.

En ella se postulan con mayor claridad las bases constitucionales de las Haciendas locales que hasta ese momento conocía nuestro ordenamiento. Así, respecto a la suficiencia financiera, la reconoce expresamente como un derecho que asiste a sus destinatarios; y respecto a la autonomía financiera, introduce una vertiente de la misma que comprende la libre disposición de los recursos que gestionan los propios entes afectados¹⁸. Esto, desde luego, aporta una segunda vertiente del principio de autonomía financiera junto con la ya conocida potestad de deci-

¹⁶ Para España, su entrada en vigor se produjo el 1 de marzo de 1989, de conformidad con lo establecido en el artículo 15.3 de la misma.

¹⁷ Como cuestión previa debe justificarse la validez y acierto de invocar este texto cuando se alude a la garantía institucional. Y es que su carácter de tratado internacional, y concretamente su integración dentro del Derecho comunitario, formalmente asumido por el Estado Español, sitúa a este texto en una posición superior en la pirámide normativa. No es objeto de este estudio realizar una reflexión sobre la posición jerárquica respecto a la Constitución Española puesto que la práctica, y la propia cuestión de fondo, es que ambos textos gozan de una reforzada protección jurídica y, por tanto, con medios de defensa equiparables en cuanto a sus efectos. Por estas razones parece que este debate resulta banal, y quizá contenga atractivo para la teoría jurídica pero no para la cuestión que aquí se analiza.

¹⁸ El apartado 1 del precepto preceptúa que: «Las Entidades locales tienen derecho, en el marco de la política económica nacional, a tener recursos propios suficientes de los cuales pueden disponer libremente en el ejercicio de sus competencias».

sión sobre la fijación y regulación de determinados recursos, que más adelante abordaremos bajo la denominación de la “bivalencia de la autonomía financiera”.

Pero no es este el aspecto más destacable del texto. La CEAL desarrolla, y se puede afirmar, sin reservas, que amplía, las bases constitucionales con unas manifestaciones que van más allá del literal constitucional, y que se pueden sintetizar en los siguientes puntos:

1. Perfecciona el sistema de ingresos de los Entes locales: Así, garantiza otras fuentes de financiación como los ingresos patrimoniales.
2. Alude a un sistema financiero diversificado, en cuanto a los recursos; y evolutivo, en cuanto a los costes que debe atender.
3. Discrimina positivamente a las Haciendas locales de menor capacidad con su acceso a medidas extraordinarias que compensen sus deficiencias específicas, sin que esto merme su propia autonomía financiera.
4. Alude a la autonomía financiera circunscrita al ámbito tributario al reservar para los entes locales un margen de decisión en la cuantificación de las deudas tributarias.
5. Proclama el derecho de consulta a las Entidades locales en el proceso de distribución de recursos que les afecten.
6. Limita la técnica de la subvención nominativa como freno de la autonomía financiera.
7. Y, finalmente, permite el acceso de este tipo de entidades al mercado de capitales.

Se trata, sin duda, de un catálogo más logrado y perfecto para las Haciendas locales y, por su importancia en el ordenamiento, de un *plus ultra* en la garantía institucional de las mismas.

Lo visto hasta este punto se puede calificar como los “fundamentos” de la garantía institucional, pero, junto a esto, existen otras menciones aisladas en la *carta magna* que terminan de dar forma a las Haciendas locales españolas y que, por su carácter específico o sectario, merecen una atención menos extensa que las anteriores.

Siguiendo un orden sistemático, el artículo 133.2 CE¹⁹, ubicado en el Título VII «Economía y Hacienda», constituye la base institucional específica para los ingresos provenientes del sistema tributario local o, dicho de otro modo, de la autonomía tributaria local, como una subespecie o apéndice de la autonomía financiera. Pero, ¿Por qué no se incluyó esta base jurídica dentro del mencionado artículo 142? La razón de que este precepto se ubique en un título dedicado a la actividad económica general y no en el previsto para la organización territorial del Estado, se puede entender con la intención de considerar la articulación del sistema tributario como una medida propia de la política económica general –política fiscal–, por su repercusión directa en el “interés general”, y no como un tema competencial a debatir en la ordenación del Estado.

Pero aún queda por descifrar el apoyo constitucional al resto de los ingresos locales que habilita la normativa subconstitucional, habida cuenta de que el susodicho precepto 142 se refiere sólo en modo expreso a la participación en los tributos estatales y autonómicos, y a los tributos locales. Y dado que no hay otras menciones meridianas que las ya traídas a colación, estamos avocados a buscar el fundamento del resto de los ingresos de titularidad local de modo indirecto o implícito. Esto resulta posible en el sentido de que el artículo 142 al aludir al sistema de financiación local no utiliza la técnica de *numerus clausus*, al no cerrar la posibilidad, incluso abrirla, a la coexistencia de ingresos de distinta naturaleza. De hecho, se refiere a las dos fuentes citadas como las fundamentales, no, por tanto, exclusivas. Y este vacío debe rellenarlo la legislación estatal –y así se ha hecho–, en cumplimiento de la obligación que le impone el artículo 149.1.18 CE, de sentar las bases del régimen jurídico (se entiende también financiero) de la Administración Local, tesis ésta avalada en algún momento por el máximo intérprete del texto constitucional²⁰, y en cumplimiento de su obligación como corresponsable del ejercicio efectivo de la autonomía financiera local.

¹⁹ «Las Comunidades Autónomas y las Corporaciones locales podrán establecer y exigir tributos, de acuerdo con la Constitución y las leyes».

²⁰ El Tribunal Constitucional en la sentencia 233/1999, de 13 de diciembre, (RTC 1999, 233), a raíz de la impugnación de determinados preceptos de la anterior Ley de Haciendas Locales de 1988 por el Parlamento y el Consejo Ejecutivo de la Generalidad de Cataluña, refiriéndose a los preceptos de la Ley impugnada, en su Fundamento Jurídico 4º, aclaraba que: «Tienen la consideración de bases del Régimen Jurídico Financiero de la Administración Local, dictadas al amparo del artículo 149.1.18 de la Constitución, los preceptos contenidos en la presente Ley, salvo los que regulan el sistema tributario local, dictados en virtud de lo dispuesto en el artículo 133 de la Constitución y a efectos de lo previsto en el artículo 5 E) a), de la Ley 7/1985, de 2 de abril, reguladora de las bases del régimen local, y los que desarrollan las participaciones en los tributos del Estado a que se refiere el artículo 142 de la Constitución; todo ello sin perjuicio de las competencias que corresponden al Estado en virtud de lo dispuesto en el artículo 149.1.14 de la Constitución».

Sutilmente, se podría pretender un segundo apoyo específico referido al patrimonio local en el artículo 132 de la Constitución. El precepto hace un bloqueo de los bienes de dominio público –entre ellos, los de propiedad de los Entes locales–, proclamando su inalienabilidad, imprescriptibilidad, inembargabilidad y desafectación. Y en cuanto tales bienes son, en muchas ocasiones, fuentes generadoras de tasas y otros cánones, si se garantiza el inmovilismo de este patrimonio, se está posibilitando su “explotación” por aquellos a favor de las arcas públicas; o, lo que es lo mismo, se le está reservando una fuente de ingresos a los entes locales para que, en virtud de sus facultades autónomas, la rentabilicen. No obstante, debe reconocerse este soporte institucional como de incidencia ciertamente marginal para las Haciendas locales.

En último lugar, debemos aludir a las bases institucionales de las Haciendas locales en la vertiente opuesta a los ingresos: el gasto público local, esto es, la legitimidad que tienen las Corporaciones locales para gastar los recursos que las abastecen. Esto es lo que proponemos para su estudio bajo la denominación de la “bivalencia de la autonomía financiera”.

En este caso es el artículo 133.4, también dentro del Título VII –y cuya desubicación del Título VIII se puede explicar del mismo modo que para el precepto que explica el sistema tributario–, el que preconiza que las Administraciones Públicas sólo podrán contraer obligaciones financieras y realizar gastos de acuerdo con las leyes. Desde el análisis doctrinal esto se traduce como la consagración del principio de legalidad del gasto público, por lo que más que un título habilitante, diseña el marco de ley en el que debe desenvolverse la actividad financiera local, como no podía ser de otro modo en el contexto de un Estado de Derecho.

A la misma idea se llega al detenernos en el segundo pie constitucional del gasto público local, el artículo 31.2, localizado en la Sección Segunda, del Capítulo II, del Título I de la norma: «*De los derechos y deberes de los ciudadanos*» –el motivo de la ubicación de una referencia al gasto público en este apartado constitucional hay que buscarlo en el hecho de que los constituyentes aquí no observan el gasto desde el punto de vista del sujeto activo, del que gasta, sino desde la perspectiva del sujeto pasivo del mismo, que son los ciudadanos, y que tienen “dere-

cho” a que este gasto responda a unas pautas de racionalidad y equidad²¹– en cuanto impone a las Administraciones una asignación equitativa del mismo, y una programación y ejecución bajo los criterios de eficiencia y economía. De nuevo el texto constitucional se refiere al gasto público para cercarlo.

Por tanto, al contrario de lo que ocurre en las menciones constitucionales de las Haciendas locales en su vertiente de ingresos, que aparecen como habilitaciones, el gasto público no es como tal garantizado por la Constitución, como no sea en el sentido de satisfacer los derechos de los ciudadanos, sino más bien enmarcado su régimen, a sabiendas de que su existencia es espontánea en el momento en que existen los ingresos públicos, por lo que lo único que hay que garantizar es su disciplina.

Hasta aquí se ha hablado de la garantía institucional de las Haciendas locales con respecto al principal actor: el Estado; pero en un Estado con centros de poder autonómico, deberíamos esperar de la Constitución una alusión a la garantía de las finanzas locales que implique también a las Comunidades Autónomas.

C. LA CORRESPONSABILIDAD EN LA REALIZACIÓN EFECTIVA DE LOS PRINCIPIOS DE AUTONOMÍA Y SUFICIENCIA FINANCIERAS: “LA CORRESPONSABILIDAD FINANCIERA LOCAL”

El precepto capital de este estudio –el artículo 142– utiliza la forma imperativa para aludir a la necesidad de disponer de medios suficientes, y éste constituye la base constitucional del principio de autonomía financiera local y del principio de suficiencia, que posteriormente analizamos. Pero, ¿a quién se impone el deber de dotar a las Haciendas locales de los recursos suficientes?; ¿en quién se pensaba cuando se dio redacción al precepto?; ¿en los poderes públicos?, y si es así, ¿qué poderes públicos?

²¹ CAZORLA PRIETO, L. M., en *El control de las Corporaciones locales por el Tribunal de Cuentas*; Instituto de Estudios de Administración Local, Madrid. 1982. (página 62), dice: «El postulado de justicia material en el gasto público completa el correspondiente al tributo y ambos redondean el mismo principio en todo el campo financiero. Por ello es correcto que si el referente al tributo se formula en el apartado 1 del artículo 31 de la Constitución, el círculo se cierre respecto al gasto público en el apartado 2 del mismo precepto».

En sentido técnico, existe o, al menos, late un límite, y un mandato al mismo tiempo, al poder legislativo del Estado y de las Comunidades Autónomas que, a su vez, constituye una garantía o derecho para los Entes locales²². Como ha reiterado el Tribunal Constitucional en estos últimos años, son éstos los encargados de dar contenido al principio de autonomía financiera local, por ostentar en exclusiva la potestad legislativa vetada a los Entes locales; y al de suficiencia, por ese mismo motivo, y porque a ellos les corresponde autónomamente hacer efectiva la participación de los mismos en sus tributos, que, como sabemos, constituye una potente fuente de ingresos para las Corporaciones locales²³. Si en virtud del poder que les atribuye la Constitución, el Estado o las Comunidades Autónomas vulnerasen lo previsto en el artículo 142 de dicho texto, vendrán obligados a reestablecer el equilibrio de recursos de los Entes locales, y por los medios en él previstos.

La controversia entre el Estado y las Comunidades Autónomas sobre la regulación de las Haciendas locales ha sido llevada en numerosas ocasiones ante el Tribunal Constitucional. Y es que, el conflicto que han mantenido ambas Administraciones en esta cuestión, sólo puede ser resuelto en términos de distribución competencial, y por esto, desde distintas instancias, se ha apelado a este órgano *ad hoc* para que resuelva definitivamente sobre el tema planteado. A raíz de los recursos de inconstitucionalidad que se plantearon con ocasión de la aprobación de anterior Ley 39/1988, de 28 de diciembre, Reguladora de las Haciendas locales²⁴, y tras once años de deliberación, el máximo intérprete constitucional

²² El Tribunal Constitucional en Sentencia 213/1988, de 11 de noviembre, ha considerado que la garantía de la autonomía opera frente al Estado y frente a los poderes autonómicos.

²³ En este sentido, el Tribunal Constitucional no ha tenido inconvenientes en invocar esta responsabilidad del legislador estatal y autonómico. Así en su Sentencia 6/1983, de 4 de febrero, fundamento jurídico 4º, señalaba que: «...es precisamente el legislador, en este caso estatal –puesto que se trata de un recargo sobre un impuesto estatal– a quien incumbe, en virtud del principio de reserva de ley señalado, hacer efectivos mediante su actividad legislativa tales principios (suficiencia, autonomía y solidaridad) u otros que puedan tener aplicación en materia tributaria...». Por otro lado, en Sentencia 96/1990, de 4 de octubre, fundamento jurídico 8º, precisaba que: «...Por otra parte, no se advierte como los preceptos impugnados han podido entrar en contradicción con el art. 2 de la LOFCA, ya que el que las Comunidades Autónomas estén obligadas a velar por su propio equilibrio territorial y por la realización interna del principio de solidaridad, no descarga al Estado de tales deberes, ni supone privación al mismo de las competencias correspondientes...». Respecto a la distribución competencial entre el Estado y las Comunidades Autónomas en la participación local en los tributos del Estado puede consultarse la Sentencia 96/1990, de 24 de mayo, fundamento jurídico 7º.

²⁴ Recursos de inconstitucionalidad 572, 587 y 591/1989 (acumulados), planteados, respectivamente, por el Consejo Ejecutivo de la Generalidad de Cataluña, Parlamento de Cataluña y por cincuenta y nueve diputados del Grupo Parlamentario Popular en el Congreso de los Diputados. No obstante, a estos recursos habían precedido otros que incidían sectorialmente en la disputa planteada, como el conflicto positivo de competencia 1062/1985, y los recursos de inconstitucionalidad 826, 839 y 842/1986 (acumulados) contra los preceptos del Real Decreto Legislativo 781/1986, de 18 de abril, por el que se aprueba el Texto Refundido de las Disposiciones Legales vigentes en materia de Régimen Local, que regulaban las materias de Haciendas locales.

ha acertado a precisar que el conflicto planteado en esta materia no es sino la traslación al ámbito financiero de la contienda competencial que mantienen ambos poderes territoriales en la ordenación del régimen local, por lo que se trata, fundamentalmente, de establecer cuál es el orden de distribución de competencias financieras según los títulos constitucionales habilitantes²⁵, teniendo en cuenta la relevancia concreta de cada uno de ellos, pues no todos poseen la misma naturaleza ni permiten, por consiguiente, la utilización de las mismas potestades administrativas por parte de los órganos políticos implicados.

La naturaleza compartida de las competencias en materia de Haciendas locales no impide que el Estado, por su responsabilidad exclusiva para introducir modificaciones de alcance general en régimen jurídico de la Administración Local, o para garantizar su autonomía, de modo puntual, pueda regular en exclusiva tal materia cuando tenga por objeto la regulación de instituciones comunes a las distintas Haciendas; o establecer medidas de coordinación entre la Hacienda estatal y las Haciendas de las Corporaciones locales; o cuando su finalidad sea la salvaguarda de su suficiencia financiera en cuanto presupuesto necesario para la autonomía local.

En rigor pues, la corresponsabilidad que afecta a uno y otras debe analizarse desde la distribución competencial entre el Estado y las Comunidades Autónomas en materia de Haciendas locales. Los títulos competenciales del Estado los encontramos, básicamente, en los preceptos 133; 142; 149.1.14 y 149.1.18²⁶.

Las consecuencias de un título competencial y otro son bien diferentes. Así, mientras los tributos, competencia exclusiva y plena del Estado –título competencial 133 CE–, no pueden ser objeto de la normativa de las Comunidades Autónomas, salvo las expresas habilitaciones consentidas por el propio TRLHL, y sin perjuicio de las especialidades de los regímenes financieros forales del País Vasco y Navarra; el resto de las materias reguladas en el TRLHL podrán serlo también por las Comunidades que hayan asumido tal competencia a través de sus Estatutos de Autonomía, con respeto siempre al carácter de legislación básica, que si bien podrán desarrollar, no podrán contravenir –título competencial 142 y 148.1, en relación con el 149.1.18 CE–. Y esto, siempre limitadas por las

²⁵ La Sentencia que resuelve por todos los recursos acumulados es la STC 233/1999, de 16 de diciembre, por lo que a su lectura nos remitimos para mayor abundamiento.

²⁶ Véase STC 233/1999, de 13 de diciembre, comentada en nota 16.

competencias exclusivas del Estado en la regulación de la Hacienda General y la Deuda del Estado, en la medida que pudiera afectar a determinados recursos –título competencial 149.1.14 de la CE–.

El Estado, por su parte, ha sido y es consciente de la cuota de responsabilidad que a él le corresponde y, a veces, lo ha manifestado de modo más o menos expreso²⁷.

En cuanto a las Comunidades Autónomas, aunque en puridad exigiría un estudio pormenorizado en el que se analizara caso por caso, con especial atención a lo dispuesto en su respectivo Estatuto de Autonomía²⁸, el reconocimiento de su responsabilidad ha sido, en general, difuso, cuando no se ha evitado su alusión.

Por lo que respecta a otras Administraciones o Instituciones que incidentalmente pudieran realizar aportaciones a las Haciendas locales, como es el caso de los entes supramunicipales (Consortios, Mancomunidades de Municipios, Comarcas o Áreas Metropolitanas) en cuyo ámbito de actuación se encuentre el Ente local beneficiado; u otras asociaciones de Derecho público o privado, con o sin ánimo de lucro, no pueden ser traídas a colación en este sistema de responsabilidades por cuanto la cooperación que pudieran prestar será siempre coyuntural o circunstancial, nunca de carácter estable, ni fijo, para la Hacienda local. Tal sería el supuesto en el que se encuentran los órganos dependientes de instituciones comunitarias, y concretamente los fondos estructurales y/o de cohesión que estos órganos de la Unión Europea presupuestan y destinan para actuaciones específicas en un sector o zona territorial, y que en los últimos años han gestionado, en parte, los Entes locales, pero siempre como meros gestores o intermediarios de la acción emprendida. Por lo que, a pesar de que su cuantía ha supuesto en algún momento financiación extraordinaria de importante volumen para los Entes intermediarios, no gozan de la estabilidad ni de la fijeza del recurso público ni, por tanto, pueden considerarse como integrantes del sistema financiero que diseña la Constitución española y la normativa de desarrollo para las Haciendas locales.

²⁷ Como en la Exposición de Motivos de la Ley 24/1983, de 21 de diciembre, que preveía que: «... *Por ello es firme propósito resolver la cuestión definitivamente* (la insuficiencia de las Haciendas locales) *mediante un conjunto de medidas concretas que responden al mandato constitucional de autonomía y suficiencia, y que culminarán con la presentación a las Cortes Generales de la Ley de Financiación de las Entidades Locales*».

²⁸ Que, por razones de extensión y de acotamiento del objeto de este estudio, no abordamos en el presente.

Pero sería injusto agotar aquí el sistema de responsabilidades en la realización efectiva de la autonomía y suficiencias financieras locales si analizamos con objetividad el precepto constitucional 142.

En principio, son dos las vías de financiación propuestas por los constituyentes: una interna –tributos propios– y otra externa –participación en los tributos estatales y autonómicos–. De la efectividad de la primera vía son responsables tanto los entes supralocales como los propios afectados, ya que el establecimiento de los tributos locales corresponde a unos (impuestos)²⁹, pero, en parte, a otros (contribuciones especiales y tasas). Por el contrario, de la segunda vía sólo pueden responder el Estado y la Comunidad Autónoma respectiva, que son autónomos para elaborar y aprobar sus presupuestos y dar en ellos entrada a la aludida participación, o a otras vías financiadoras (subvenciones y transferencias varias). A lo sumo aquí los entes locales se limitarán a un papel peticionario o reivindicativo.

A la luz de lo antedicho, cabría concluir con una opción cierta –aunque no planteada con asiduidad por la doctrina localista³⁰–, y es que, habida cuenta de la coparticipación de estos tres agentes en la formación del sistema tributario local, lo más acertado resulta considerar la autonomía y suficiencia financiera locales como principios realizables a voluntad conjunta de las partes implicadas: estatal, autonómica y local; y esto es lo que proponemos denominar como “la corresponsabilidad financiera local”³¹. Este sistema compartido, bien diseñado, puede contribuir eficazmente a la coordinación interinstitucional y a la solidaridad in-

²⁹ Con distinta intensidad puesto que el papel regulador de desarrollo de las Comunidades es subsidiario respecto del Estado.

³⁰ No obstante, no es la primera vez que se alude a este principio, de uno u otro modo. En un sentido más genérico al que aquí se formula, y centrandlo su reflexión en el campo fiscal, el profesor FUENTES QUINTANA aseguró que: «...ese principio elemental de corresponsabilidad fiscal es el que fundamenta la racionalidad de la descentralización de la actividad financiera y es, justamente, el que no ha incorporado la Hacienda Pública de nuestra democracia». FUENTES QUINTANA, E., en su discurso de investidura como Doctor Honoris Causa por la Universidad de Sevilla sobre el tema «El profesor Flores de Lesmus y los problemas actuales de la economía española».

³¹ La Exposición de Motivos del TRLHL, motivo II, lanza esta idea al señalar que: «... El sistema diseñado no solo busca, pues, la efectividad de los principios de autonomía y suficiencia financiera en el ámbito del sector local, sino que además pretende que sean los propios poderes locales los que asuman la responsabilidad compartida con el Estado y con las respectivas Comunidades Autónomas de hacer efectivos esos dos principios constitucionales».

terterritorial³², y se ajusta al modelo descentralizado de prestación de servicios públicos.

Esta conclusión contrasta con el papel pasivo, si no paternalista, en el que durante mucho tiempo se han instalado los entes locales, especialmente los de menor capacidad, que veían más ventajas en la cultura de depender que en la de emprender; una subespecie de aquel “estatalismo” que ideó la Ciencia Política, pero referido a los entes locales. Además, esta actitud choca con otra, a veces simultánea, de reivindicar mayores cotas de autonomía.

D. LOS PRINCIPIOS RECTORES DE LAS HACIENDAS LOCALES

En los apartados anteriores nos hemos referido a la garantía institucional de las Haciendas locales entendida como el aval que perpetua el ordenamiento español para la consideración y el tratamiento de las Haciendas locales, y esto constituye el núcleo esencial que recoge expresamente nuestra Constitución cuando se refiere a ellas. Sobre esta base, la normativa subconstitucional y, en mayor medida, la doctrina localista, intentan idear unos principios que informan e integran su configuración en el ordenamiento español, y que sirven a la metodología empleada para su vigencia. De modo que, con la misma naturaleza con la que operan los Principios Generales del Derecho respecto al conjunto del orden jurídico, podríamos extraer unos principios rectores específicamente referidos a las Haciendas locales, aunque no se encuentren dogmatizados como tales en ninguna dirección jurídica.

Para su análisis, en congruencia con lo fundamentado al hablar de la garantía institucional de las Haciendas locales, proponemos distinguir: por un lado, los principios específicos o directos de las Haciendas locales españolas (principios de autonomía financiera y de suficiencia financiera); y, por otro, unos principios ge-

³² CAPDEVILA SALVA, J.: “La fundamentación normativa de la autonomía (principios generales) (Los sistemas fiscales múltiples)”, *Revista de Hacienda Autónoma y Local*, nº 36. 1982, (pág. 535), precisa que: «La importancia de la cuestión anterior radica en el hecho de que constituyan el nexo o el puente, si se quiere, que conecta las perspectivas constitucional y funcional de la autonomía, ya que la financiación compartida, además de fruto de un pacto sobre el reparto de ingresos entre los niveles de la Hacienda, es el gran instrumento de que se dispone para corregir los efectos de las externalidades interjurisdiccionales o de la exportación de los tributos, ya sea mediante la aplicación de un trato distinto, en la recepción de subvenciones, a las distintas Haciendas, o bien mediante pagos horizontales entre Haciendas locales afectadas».

néricos, aplicables al ámbito financiero de los Entes locales en cuanto reúnen la condición de Administraciones Públicas y de centros de poder financiero. Junto a estos últimos, y a veces simultáneamente, se presentan otros principios que atañen estrictamente al ámbito tributario de la Hacienda Pública –taxativamente dogmatizados por la normativa y la doctrina tributaria–, pero que por estar referidos sólo a una de las fuentes de financiación local (aunque, a veces, sea la de mayor importancia) no pueden acogerse como principios generales de las Haciendas locales ni, por tanto, como objeto de este análisis. Mención apartada merece, por último, la tutela financiera, que por su ambigüedad, su indefinición y, sobre todo, su excepcionalidad, no podemos considerar como principio.

1. Principios específicos de las Haciendas locales españolas

a. Autonomía financiera. La autonomía financiera local es una parte imprescindible de la autonomía local que ostentan los Entes locales para la gestión de sus intereses, afirmación que se desprende tanto de los artículos 137 y 140 de la CE, como del contenido de la Carta Europea de la Autonomía Local –antes comentado–. Y es que todo centro de poder autónomo que configure como tal el ordenamiento jurídico, debe aparecer dotado de un poder financiero, más o menos desarrollado, que perfeccione su autonomía. Por tanto, nos encontramos ante un poder subsoberano, innato a las Administraciones territoriales, que aparece circunscrito al ámbito hacendístico, y que comporta el gobierno de sus propias finanzas.

Como primera idea debe subrayarse que el poder financiero de las Corporaciones locales es un poder derivado, en cuanto carecen de un valor consustancial al poder financiero como es el poder legislativo que se necesita para establecer tributos; de ahí que su potestad tributaria se califique, también, como derivada, de una originaria que ostenta en exclusiva el Estado.

La legislación de las Haciendas locales ha entendido que el principio de autonomía, referido al ámbito de la actividad financiera local, se traduce en la capa-

cidad de las Entidades locales para gobernar sus respectivas haciendas³³. Esta capacidad implica algo más que suprimir la tradicional tutela financiera que ha ostentado el Estado sobre el sector local, y avoca a las propias Corporaciones al proceso de obtención y empleo de sus recursos financieros –permitiéndoles incidir en la determinación del volumen de los mismos–; y a la libre organización de su gasto, tal y como ha declarado expresamente el Tribunal Constitucional en su labor integradora de la norma fundamental³⁴.

De la lectura de esta descripción se deduce el contenido múltiple de este principio, lo que nos conduce necesariamente a hablar, con carácter previo, de las vertientes que abarca la autonomía financiera (aquello que habíamos denominado como “la bivalencia de la autonomía financiera): vertiente ingreso/vertiente gasto.

Y es que desde el momento en que existe un ingreso que afluye a las arcas de un Ente público, este se encuentra en la obligación de cumplir con su papel inversor y equilibrador, o distribuidor de riqueza, generando al momento, de modo espontáneo, un destino donde aplicar esos fondos. Se trata de algo así como las dos caras de una misma moneda, que es la autonomía financiera, y que aparecen unidas, y son consecuencia una de otra. Por tanto, vamos a distinguir entre autonomía en el ingreso, y autonomía en el gasto, ambas con un contenido complejo, a su vez³⁵.

La autonomía financiera con respecto a los ingresos implica:

- Posibilidad de decidir sobre la fijación y regulación de determinados recursos (libertad de creación). No se puede hablar de una facultad absoluta puesto que los Entes locales únicamente pueden crear figuras tributarias en el marco autorizante de una Ley. Esta Ley podrá ser de mínimos (como es el caso de las contribuciones especiales, donde el legislador estatal diseña el hecho imponible en base a un supuesto de hecho genérico que las Corporaciones concretan); de máximos (como el caso de los impuestos municipales en los que, además de los elementos

³³ Exposición de Motivos de la refundida Ley 39/1988, de 28 de diciembre, reguladora de las Haciendas Locales (EM II).

³⁴ STC de 2 de febrero de 1981.

³⁵ D'AMATI, N.: “La autonomía impositiva de los Entes locales en Italia: aspectos históricos y jurídicos”; *Revista de Hacienda Autónoma y Local*, número 37 .1983 (pág. 34), admite que históricamente se demuestra que es bueno disociar los gastos de los ingresos para lograr una adecuada autonomía de los Entes locales.

esenciales del impuesto, regula y ordena, casi agotadoramente, sus elementos); o con regulación intermedia entre un extremo y otro (caso de las tasas).

En realidad, estamos ante una autonomía teórica, casi ficticia, en el diseño de las fuentes de financiación, que en algunos casos se limita a cuestiones menores. Se trata pues de una autonomía “ingerenciada” (sic) que, a veces, salva las formas al permitir, simbólicamente, la participación del agente local en algún punto regulador.

- Facultad de regular libremente el ingreso obtenido (libertad de gestión). Aquí la autonomía es casi plena, dentro, claro está, de los límites trazados por el Estado de Derecho. Y decimos casi porque también existen excepciones al permitirse controles puntuales sobre determinados actos (en particular, actos de disposición patrimonial y actos de autorización de operaciones financieras).
- Capacidad para prever los recursos que pretende obtener el Ente, y ordenarlos sistemática y temporalmente (libertad de presupuestación). Hoy en día, los Entes locales elaboran y aprueban autónomamente sus propios presupuestos, esto es, ordenan y clasifican sus recursos financieros (y sus gastos), para un periodo de tiempo determinado.

Es, sin duda, la más desnaturalizada de las facetas que integran la autonomía de ingresos, pues su ejercicio aparece condicionado por las anteriores, quizás por esto ha sido el componente autonómico que primeramente ha alcanzado, además de su proclamación formal, su reconocimiento material por los otros poderes financieros.

En la vertiente del gasto público, la autonomía financiera entraña la prerrogativa local para decidir, con criterios de oportunidad y acierto político, el destino, y los beneficiarios del gasto público local³⁶. Lógicamente aquí hay que respetar de nuevo las reservas propias que impone la legalidad, además de lo que se ha denominado principios o pautas de la buena gestión financiera: economía, efi-

³⁶ Esta libertad es compatible con la finalidad que, en algunas ocasiones, pueden imponer los Entes subvencionantes a las transferencias que destinen a los Entes locales para acometer una obra o servicio determinado, ya que no prescribe la CE, en su artículo 142, que los ingresos que perciban las Entidades locales provenientes del Estado y/o de la Comunidad Autónoma deban quedar a la entera y libre disposición de aquellos.

ciencia y eficacia en la asignación de recursos (que trataremos en el epígrafe correspondiente).

Existe pues un frente legítimo y natural dentro del Estado de Derecho con el que se enfrenta la autonomía financiera que viene impuesto por el bloque de legalidad, y que es aceptado con normalidad en cualquier Estado autonómico, por lo que no desnaturaliza su contenido.

Pero, junto a él, suele irrumpir otro con igual fuerza, pero sin fundamento legal, que adúltera la autonomía y pretende vaciarla de contenido, y que viene determinado por los condicionamientos o fronteras artificiosas que los Entes supralocales intentan introducir en la gestión económica local. Estos límites responden a motivos de oportunidad y/o arbitrariedad interadministrativa, y persiguen una penetración del ente tutelante en la gestión financiera del tutelado. Estas subordinaciones, propias de épocas pasadas, no dejan sino entrever el recelo con el que aún en la actualidad se contempla la emancipación de las Haciendas locales, y cuya reducción pasa, en la mayoría de las ocasiones, por la petición de amparo jurisdiccional, generalmente después de procesionar por las distintas instancias³⁷.

a.1. La subespecie autonomía financiera tributaria: La autonomía financiera que acabamos de exponer legitima la imposición y ordenación de cualquier ingreso que haya de revertir a la caja local.

³⁷ Han sido numerosas las ocasiones en las que ha tenido que interceder la jurisdicción ordinaria y/o constitucional para censurar estas prácticas. Por citar algunas de las más recientes, el Tribunal Supremo, en sentencia de 27 de junio de 2003, para solucionar el conflicto mantenido entre la Generalidad de Cataluña y la Diputación Provincial de Barcelona en relación con el Plan Único de Obras y Servicios –mediante el que la Comunidad obligaba a las Diputaciones catalanas a financiar con sus ingresos corrientes obras y servicios inherentes a competencias traspasadas del Estado a la Comunidad Autónoma–, concluyó que: «...las limitaciones o condicionamientos a la disponibilidad de los ingresos o a la libre decisión sobre el destino de los gastos de las Diputaciones no vulneran la autonomía local en su vertiente económica, siempre y cuando dichas limitaciones estén autorizadas por el bloque de constitucionalidad. En tal sentido es claro que la limitación impuesta... constituye una medida que no está comprendida en el bloque de la constitucionalidad... El cuestionado art. 12 de la ley 5/1987, al establecer dicha inespecífica o atípica fuente de financiación de la hacienda autonómica, menoscaba la autonomía de dichos entes locales, en su vertiente financiera, conculcando de tal manera el art. 142 C. E.». En mayor medida ha sido el Tribunal Constitucional el que ha mediado para resolver este tipo de conflictos, como en un caso parecido al anterior, resuelto por sentencia 48/2004, de 25 de marzo, en el que mediante Ley del Parlamento de Cataluña que reordenaba las competencias en materia de sanidad y asistencia social, se reservaba la Generalidad un porcentaje de participación sobre los presupuestos de las Diputaciones Provinciales de su ámbito, de modo que para la Comunidad suponía un recurso financiero de carácter ordinario, y para las Diputaciones una detracción obligatoria en sus ingresos presupuestarios. Esto fue visto por el alto tribunal como un atentado contra los arts. 142, 157 y 149.1.16 CE.

Sin perjuicio de ello, nadie duda en la actualidad de que los tributos locales constituyen la principal fuente de ingresos para la mayoría de las Entidades locales españolas: desde el punto de vista cuantitativo, por aportar el mayor volumen respecto de ingresos al conjunto del sistema³⁸; y desde la perspectiva cualitativa, por representar la más alta manifestación de autonomía financiera local. Incluso podríamos afirmar que difícilmente se podría hablar de autonomía política sin autoridad sobre este tipo de ingresos.

Pero además de su papel sobresaliente en el sistema financiero, existe una segunda razón, aún más justificada, para dedicarle un estudio separado del resto de los ingresos locales, cual es la especificidad de su título competencial. Y así, si ya argumentamos que el artículo 142 CE constituye la base competencial genérica para cualquier ingreso local, existe una segunda alusión constitucional en el artículo 133.2³⁹, que viene a dar legitimidad y especificidad a la autonomía tributaria local, como una subespecie o apéndice de la autonomía financiera.

Esta segunda mención se encuentra ubicada en el Título VII «Economía y Hacienda», y constituye la base institucional específica para los ingresos provenientes del sistema tributario local. La razón de que este precepto se ubique en un título dedicado a la actividad económica general y no en el previsto para la organización territorial del Estado, se puede entender con la intención de considerar la articulación del sistema tributario como una medida propia de la política económica general –política fiscal– (por su repercusión directa en el “interés general”), y no como un tema competencial a debatir en la ordenación del Estado.

El artículo 142 CE, de modo genérico, y, sobre todo, el artículo 133.2, presuponen lógica y necesariamente lo que se ha denominado “poder tributario local”⁴⁰. Su conjugación con el poder tributario estatal se ha explicado doctrinalmente en cuanto que se reconoce el ejercicio por parte del Estado de la potestad originaria para establecer tributos mediante ley, que es única, y que aparece prevista en los

³⁸ En el caso de los Ayuntamientos, en el año 2001, el peso específico de los tributos propios representó el 49,95% respecto al total de ingresos. Fuente: DIRECCIÓN GENERAL DE FINANCIACIÓN TERRITORIAL. MINISTERIO DE HACIENDA.

³⁹ Artículo 133.2 CE: «Las Comunidades Autónomas y las Corporaciones locales podrán establecer y exigir tributos, de acuerdo con la Constitución y las leyes».

⁴⁰ La normativa subconstitucional, como no podía ser de otra forma, ha respetado esta previsión constitucional (y no sólo nos referimos a las leyes de Haciendas locales, también las leyes generales tributarias han recogido esta potestad).

artículos 133.1 y 31.3 de la Constitución Española; y, simultáneamente, la legislación estatal habilita a las Entidades locales y a las Comunidades Autónomas para el ejercicio de una potestad derivada –que deriva de la anterior– en el establecimiento y exacción de sus tributos (art. 133.2 CE)⁴¹. Esta potestad tributaria derivada sólo se explica, y se desarrolla, dentro del principio de reserva de ley estatal, por esta razón la potestad normativa de las Entidades locales en materia tributaria es de naturaleza reglamentaria. Esto, a su vez, ha dado pie a una segunda reflexión doctrinal en torno a cómo se conjugan uno y otro valores.

El legislador que ostenta la reserva de ley no puede limitarse a una mera mediación formal a partir de la cual las Corporaciones locales se apoderen, plenamente, de la figura tributaria. Una ley de establecimiento no satisface la previsión constitucional de reserva de Ley, sino que estas leyes, reclamadas por la Constitución, no sólo deben habilitar al ejercicio de una potestad tributaria que, originariamente, sólo corresponde al Estado, deben también mostrarse como leyes mínimamente ordenadoras. Por esto, la reserva legal que prevé la CE a favor del Estado puede calificarse como de reserva “relativa”.

En otras palabras, y como se ha cansado de reiterar la jurisprudencia y la doctrina, las Entidades locales no pueden crear a su libre arbitrio tributos, ni pueden ampararse en leyes autonómicas para hacer lo propio. El acuerdo local no puede sustituir a la Ley, ni “congelar” la potestad impositiva del Estado, si no que debe convivir con ella.

Pero, al mismo tiempo, tampoco esta puede hacer vana e irreconocible la autonomía local. Este difícil punto de equilibrio, ha sido definido por la jurisprudencia constitucional como “la subsistencia equilibrada”⁴².

Bajo esta cavilación teórica, la doctrina y la jurisprudencia han concretado que la reserva de ley obliga al legislador ordinario a regular un mínimo del tributo, que viene determinado por la definición de sus elementos esenciales (hecho imponible, sujeto pasivo, elementos de cuantificación de la deuda, infracción, sanciones y obligaciones del contribuyente), pero siempre hasta el punto en el que no se conculque la autonomía tributaria local. La armonía entre ambas fuerzas

⁴¹ El propio Tribunal Constitucional, en su Sentencia 1/1981, de 26 de enero, justifica el carácter derivado del poder tributario local en la consideración de la autonomía como un poder necesariamente limitado.

⁴² Puede consultarse al respecto la STC 19/1987, de 17 de febrero.

se intenta conseguir a través de dos técnicas tributarias, a las que suele recurrir el legislador de modo conjunto o alternativo:

- Una primera técnica consiste en que el legislador estatal establece el tributo, pero prevé un segundo paso para su entrada en vigor a través del acto de imposición correspondiente, que se deja a voluntad del Ente local (esta es la técnica utilizada para los denominados impuestos municipales voluntarios o potestativos: ICIO e IIVTNU). Además, no agota la ordenación del tributo, sino que propone dos sistemas para la determinación de la cuantía tributaria: bien la deja abierta a la fórmula propuesta por el Ente (lo que se aprecia en las tasas y las contribuciones especiales); bien la flexibiliza, permitiendo concretar al operador local entre las bandas de máximos impuestas en la Ley.
- Como segunda técnica, el tributo ya viene impuesto desde el Estado, por lo que sólo se permite la discrecionalidad de los Entes locales para determinar los elementos cuantitativos de la deuda tributaria de entre los que propone el legislador ordinario. Esto es, la Entidad local participa en la determinación de la cuota tributaria, y esta es de su exclusiva competencia, al tiempo que la fijación de las tarifas del impuesto y de sus elementos básicos es de competencia estatal, integrándose el producto normativo de la Entidad local, una vez acordado, en el grupo normativo del impuesto sin invadir la reserva legal. En este caso el margen de maniobra del Ente es menor por cuanto el sistema es flexible pero no abierto (utilizado para los impuestos municipales obligatorios).

Ambas técnicas se muestran hoy en día como las más eficaces de las que propone la ciencia fiscal para armonizar el principio de reserva de ley y el de autonomía tributaria local.

Como deducción de lo anterior, podríamos concretar el contenido de la autonomía tributaria local en las siguientes facultades⁴³:

- Autonomía para la imposición de los tributos locales previamente creados y regulados por la Ley del Estado.
- Autonomía para la reglamentación de los tributos locales, a través de las correspondientes Ordenanzas Fiscales.
- Autonomía para la gestión tributaria.

⁴³ En esta idea seguimos a RUBIO DE URQUÍA, J. L. y a ARNAL SURIA, S., en «Ley reguladora de las Haciendas Locales»; Abella, Madrid (1989), págs. 65-66.

– Autonomía para cuantificar el volumen de los recursos tributarios.

Todas estas facultades se ejercerán dentro del margen y con respeto a los límites que determine la Ley estatal y, en su caso, a la legislación de desarrollo autonómica.

Si observamos, se podría establecer una graduación de esta autonomía en función del tipo de tributo que se regulara, de acuerdo con una escala que iría de mayor a menor autonomía, según nos encontremos ante impuestos obligatorios, ante impuestos voluntarios, y ante otros tributos.

Además del principio de legalidad, lógicamente, dado que estamos ante tributos propiamente dichos, les serán de aplicación el resto de los principios que la legislación tributaria general ha ideado para el sistema tributario universal⁴⁴, pero que, por interesar sólo a los ingresos tributarios, y por no ser específicos del sistema local, no consideramos en este epígrafe.

Por otra parte, la existencia de un sistema tributario complejo, en el que intervienen varios actores (generalmente Estado, Comunidad Autónoma y Ente local), plantea un segundo problema –tal y como advierte CAPDEVILA SALVA⁴⁵– que nuestro ordenamiento ha tenido que regular, y dar solución: la coordinación. La CE no ha previsto de modo expreso la coordinación del poder tributario local con los otros poderes tributarios (al contrario que ocurre cuando se regula el poder tributario autonómico), pero hay que entenderla implícita en la propia organización territorial del Estado. Por ello la legislación de desarrollo ha habilitado dos sistemas de redes:

– Técnicas de coordinación tributaria: Principalmente, la limitación a la doble imposición (IBI/IRPF o IIVTNU/IRPF); la gestión tributaria compartida entre poderes territoriales (gestión catastral del IBI y gestión censal del IAE); o la previsión de recargos sobre impuestos de otros Entes.

⁴⁴ Los principios de generalidad, igualdad, capacidad económica, progresividad, no confiscatoriedad, seguridad jurídica y tutela judicial, son comúnmente afectados, y a ellos suelen añadirse algunos otros con apoyos parciales entre la doctrina tributaria.

⁴⁵ J. CAPDEVILA SALVA en “La fundamentación normativa de la autonomía (principios generales) (Los sistemas fiscales múltiples)”, *op. cit.*, pág. 534, dice: «...En consecuencia, dentro de la autonomía local, el primer problema financiero que surge en relación con los ingresos locales es el de reparto y coordinación de las distintas figuras fiscales entre los niveles de la Hacienda. Se trata de un importante aspecto desde la perspectiva fiscal, que por las repercusiones que puede tener hay que enfocar inicialmente de la mejor forma posible».

- Y técnicas de colaboración interadministrativa: Como la delegación tributaria (de la gestión, liquidación, inspección y/o recaudación); el intercambio de información tributaria; y la asistencia y realización conjunta de actividades (planes de inspección tributaria conjuntos).

b. La suficiencia (o adecuación, o proporcionalidad) financiera: Su relatividad como principio. Constituye el principio más taxativo y específico de todos cuantos informan la vida de las Haciendas locales, por cuanto es formulado expresamente por nuestra *lex suprema* y, probablemente, ha sido el más invocado desde su plasmación constitucional.

La CE cuando proclama en su artículo 142 la suficiencia de las Haciendas locales, utiliza las formas imperativas: «*Las Haciendas locales deberán disponer de los medios suficientes...*», por lo que surge el interrogante en torno a la concepción como deber, y consiguientemente también como derecho, de la suficiencia financiera, y a quién refiere uno y otro.

Pese a la gramática empleada, realmente, no creemos que se pueda concebir la suficiencia como un deber exigible, al menos en el sentido estrictamente jurídico, por cuanto no ha sido recogido por ninguna otra norma subconstitucional de este mismo modo. Además, no sería la primera vez que la *norma normarum* utiliza las formas imperativas para valores cuya efectividad se agota en el propio texto de la Ley, interpretándose por los actores como un principio o directriz a seguir, cuando no por una utopía⁴⁶.

Desde luego, no resulta especialmente elocuente la redacción usada aquí por los constituyentes, y hubiera sido conveniente utilizar una redacción como la propuesta, años más tarde, por la CEAL, en la que se plantea la suficiencia desde el lado activo, reconociéndose como un derecho para los Entes locales⁴⁷.

⁴⁶ Piénsese al respecto en el derecho a disfrutar de una vivienda digna y adecuada al que se refiere el artículo 47 CE, o en el derecho a disfrutar de un medio ambiente adecuado para el desarrollo de la persona, que proclama el art. 45.

⁴⁷ Artículo 9º.1.: «*Las Entidades locales tienen derecho, en el marco de la política económica nacional, a tener recursos propios suficientes de los cuales pueden disponer libremente en el ejercicio de sus competencias*».

Con todo, el interés de este reflejo constitucional está en la consagración institucional del principio, en su garantía. De su consideración expresa en la CE puede concluirse la trascendencia que dieron ya en su momento los constituyentes a este principio y, consiguientemente, el reconocimiento tácito de la insuficiencia de recursos por las Entidades locales como un “problema de Estado”.

Lo que sí estamos en condiciones de afirmar es que, automáticamente derivado de lo anterior, surge un derecho, o derecho-poder, de las Corporaciones locales a exigir al Estado y a las Comunidades Autónomas que procuren, a la hora de diseñar la regulación financiera local, la suficiencia de medios, máxime si tenemos en cuenta que las Corporaciones locales carecen del poder legislativo que se necesita para el establecimiento de gran parte de las fuentes financieras⁴⁸. De algún modo, compensan esta carencia con el derecho-poder (un poder resorte) a reivindicar constantemente la dotación de los recursos necesarios.

En todo caso, la realización efectiva del principio de suficiencia alcanza y, por tanto, alude, a todos los agentes que intervienen en el sistema de financiación local, entre los que están los propios Entes locales, según justificamos al hablar del principio al que denominábamos la “corresponsabilidad financiera local”.

Hay un segundo matiz que debemos recalcar en el precepto: la proclamación de la suficiencia financiera contiene una segunda parte en el literal del precepto que pone el principio en relación con las atribuciones asignadas: «...*para el desempeño de las funciones que la ley atribuye a las Corporaciones respectivas*».

Es como si condicionara, y quisiera matizar el legislador, que la suficiencia, en cuanto concepto indeterminado que es, se encuentra en una relación directamente proporcional al nivel de servicios y actividades que presta el Ente. Resulta absolutamente acertada esta matización.

Tanto es así, que años más tarde, la CEAL –art. 9.2– somete el contenido del principio a la misma condición, al señalar que los recursos financieros de las Entidades locales deben ser proporcionales a las competencias previstas por la Constitución o por la Ley. Aquí el legislador comunitario ha definido con mayor

⁴⁸ Un claro ejemplo de este mandato lo constituye la obligación a cargo de la Administración Estatal de compensar todos los beneficios fiscales que las leyes estatales establezcan unilateralmente en los tributos locales (art. 9 TRLHL).

tino la capacidad de medios de los Entes locales y usa el término proporcionalidad en lugar de suficiencia.

Por esta razón la suficiencia financiera local no es un término exacto, absoluto, ni universal, y su presencia o no respecto de una Entidad local habrá que analizarla caso por caso⁴⁹, sopesando los servicios públicos que presta, o debieran prestar⁵⁰ y⁵¹.

Incluso con esta precisión, seguimos moviéndonos en el terreno de la ambigüedad⁵², ya que la dimensión del gasto no es algo estable, fijo o delimitado, y va a depender en cada momento de tres circunstancias:

- Los Entes locales (particularmente los Municipios), pueden establecer servicios no previstos en base a su competencia residual.
- La calidad y amplitud de los servicios supone una espiral de gasto ilimitada.
- Y, por último, la eficacia y eficiencia con la que preste la Entidad el servicio en cada momento, que repercutirá directamente en su coste.

Aún con esta relatividad, es evidente que el gasto –los servicios y actividades– tiene una significación importante en relación con el principio que analizamos, y lo ideal es que se acompañe o acople a la afluencia de ingresos que recibe la Corporación. Es por esto, por lo que proponemos denominar al principio como principio de adecuación o proporcionalidad.

⁴⁹ Esto puede colisionar con la idea que hasta ahora ha presidido el modelo de financiación local de “café para todos”, aunque matizado recientemente con las últimas reformas de la Ley de Haciendas locales, y pone en evidencia que cuanto más segmentado sea el modelo, más justo será, y menores críticas recibirá de sus “beneficiarios”.

⁵⁰ SIMÓN ACOSTA, E.: «El principio de suficiencia en la Hacienda local», *Autonomía y Financiación de las Haciendas Municipales*; IEF, Madrid. 1982, viene a plantear que en tanto no se determinen el cuadro de competencias municipales, así como el modo en que debe prestarse la actividad o servicio, no puede cuantificarse esta magnitud, ni puede entrarse en la medición de su coste.

⁵¹ Esto conduce a un segundo debate en torno a si a los Entes locales debe financiarse en función de las competencias que le atribuye el ordenamiento (servicios “propios”), o en función de las que realmente prestan (servicios “impropios”).

⁵² La ambigüedad en la redacción del precepto ha sido puesta de manifiesto en varias ocasiones por nuestra doctrina como el Profesor ALBIÑANA en “La financiación de las Comunidades Autónomas Vasca y Catalana”; *Revista del Departamento de Derecho Político*, nº 5, UNED, Madrid. 1980; o NIEVES BORRERO, J.: «La financiación de los Entes locales», en *Organización Territorial del Estado* (Administración local) (OTEAL), vol. I; IEF, Madrid. 1984.

Por otro lado, dado que la suficiencia financiera sólo adquiere en la CE su consagración institucional, tendrá que ser el desarrollo legislativo subconstitucional el que establezca los mecanismos necesarios para poder convertirse en realidad material, teniendo en cuenta ese haz de competencias que ejerce el Ente local. A tal fin, y siguiendo el mandato del legislador constituyente, la originaria Ley de Haciendas Locales (1988) puso a disposición de las Entidades locales, entre otras, dos vías fundamentales e independientes de financiación, cuales son los tributos propios y la participación en tributos del Estado, que por primera vez, van a funcionar integradamente, con el objetivo de proporcionar el volumen de recursos económicos para garantizar la efectividad del principio.

Por último, interesa destacar la relación de fricción que presenta este principio en conexión con los otros principios configuradores de las Haciendas locales. La doctrina ha analizado las distorsiones que provoca la proclamación de este principio en los formulados de la actividad financiera general y, particularmente, local, concluyendo sobre su escasa efectividad jurídica como principio rector de las Haciendas locales⁵³. Esta posible colisión debe salvarse en el sentido de que la suficiencia financiera, más que un principio en sentido estrictamente jurídico, se configura como una pauta a la que deben atenerse los responsables de su realización efectiva, para solucionar los problemas de la carencia de medios endémica de la Hacienda local, y observarse, pues, como un fin u objetivo que perfeccionan los demás principios⁵⁴.

2. Principios genéricos de las Haciendas locales españolas

a. La legalidad: Principio horizontal. Nos encontramos ante el principio por excelencia del Estado de Derecho, presente en todos los ámbitos de ac-

⁵³ Entre otros, los profesores CHECA GONZÁLEZ, C.: «La trasgresión de los principios constitucionales en aras a conseguir la suficiencia financiera en las Haciendas locales»; en AAVV, *La reforma de las Haciendas Locales*; Tomo II, Lex Nova, Valladolid. 1991; y CALVO ORTEGA, R.: «La reforma de las Haciendas locales», en *La Reforma de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales*, Aranzadi. Madrid. 2003.

Por su parte, FUENTES QUINTANA, E.: «Los principios de la imposición española y los problemas de su reforma»; Real Academia de Ciencias Morales y Políticas, Madrid. 1975, aludía a la primacía del legislador en atender antes al principio de suficiencia recaudatoria que a los más básicos principios de justicia.

⁵⁴ Esta idea la recogía BERN, PHILIPPE: *Les aspects financiers de la régionalisation en France*; Notes et Documentaires, París. 1974, al escribir que «la autonomía sin dinero es más bien una enfermedad».

tuación donde se desenvuelve el poder público, más aún, esencial al funcionamiento de cualquier centro de poder⁵⁵. De ahí que lo califiquemos como principio horizontal puesto que aunque no nos encontramos ante un principio propio del ámbito local, ni del ámbito financiero, define el marco de desenvolvimiento de la Hacienda local.

Dado que estamos ante un principio omnipresente, hay que observarlo en las dos vertientes en las que se despliegan las Haciendas locales: ingresos y gastos.

En la vertiente ingresos, supone la necesidad de que cualquier entrada de fondos que se produzca en la Hacienda local debe tener una cobertura legal, más o menos desarrollada. Esto significa que no encontraremos fuentes de ingresos “atípicas” que puedan ser ideadas y llevadas a la práctica por las Entidades locales autónomamente, y, por tanto, distintas a las que ha previsto el legislador en la legislación básica de Haciendas locales. En otras palabras, el sistema de fuentes de financiación local es un sistema flexible, no determinado en su globalidad, pero nunca un sistema abierto, o indeterminable. Esta configuración es la propia de un Estado federal o cuasifederal en el que se busca la diversidad y autonomía de fuentes financieras para las distintas circunscripciones territoriales pero, al mismo tiempo, se persigue un sistema compacto, general y coordinado.

Donde mayor incisión produce este principio, y donde más se ha desarrollado, ha sido en el diseño del sistema tributario. El principio de legalidad es un principio expresamente acogido por la legislación tributaria, para revestir al sistema tributario de la formalidad que necesita⁵⁶. Y es en este campo en el que se ha reflexionado y dimensionado con mayor precisión el principio de legalidad, distinguiéndose dos manifestaciones de él: el principio de legalidad tributaria y el principio de reserva de ley. Según el primero, ningún tributo puede ser establecido o exigido sin ley habilitante –*nullum tributum sine lege*–; mientras que el se-

⁵⁵ Artículo 9 CE: «1. Los ciudadanos y los poderes públicos están sujetos a la Constitución y al resto del ordenamiento jurídico...».

3. La Constitución garantiza el principio de legalidad...».

⁵⁶ El artículo 133 CE recoge el principio de legalidad referido al ámbito tributario: «1. La potestad originaria para establecer los tributos corresponde exclusivamente al Estado, mediante ley...».

2. Las Comunidades Autónomas y las Corporaciones locales podrán establecer y exigir tributos, de acuerdo con la Constitución y las leyes».

gundo, afecta a la producción normativa, un principio instrumental según el cual sólo por ley pueden regularse determinados aspectos del tributo⁵⁷.

Por lo que respecta al gasto público local, los Entes locales aparecen vinculados en la gestión de sus gastos por lo dispuesto en el artículo 133.4 CE, que obliga a las Administraciones Públicas a contraer obligaciones financieras y realizar gastos sólo en el marco que le permiten las leyes. Este mandato significa que las Entidades locales deberán prever (presupuestar), y ejecutar su gasto, con arreglo a las normas básicas que determina el TRLHL.

b. La solidaridad. La Constitución hace de la solidaridad un elemento sustancial de la autonomía, y con esta condición se podría definir la solidaridad interterritorial como «el principio en virtud del cual se legitiman las decisiones para conseguir una más equitativa distribución de la renta entre las regiones, un equilibrio económico, adecuado y justo entre los diversos puntos del territorio español, un equilibrio y una armonización del desarrollo regional»⁵⁸.

Cañidos al ámbito financiero, donde particularmente tiene relevancia y aplicación este principio, la solidaridad se podría concebir como «el criterio rector a tener en cuenta, tanto en las relaciones entre los distintos territorios, como en las relaciones que, desde el punto de vista de la presión fiscal sobre cada ciudadano, se pueden establecer»⁵⁹. Se trata pues de un principio que corrige la autonomía financiera de los poderes financieros territoriales, y hace posible la idea de unidad, y de igualdad del sistema, impidiendo la existencia de diferencias económicas y fiscales desequilibrantes e incompatibles con el sistema general.

Encuentra apoyos constitucionales diversos, destacando su consideración general en los artículos 2 y 138 CE, en los que se garantiza la realización efectiva del principio de solidaridad entre las distintas nacionalidades, territorios y regiones

⁵⁷ La articulación del principio de legalidad tributaria con el principio de autonomía financiera, y su incidencia sobre él, es la que hemos expuesto en el apartado anterior.

⁵⁸ GARCÍA AÑOVEROS, J.: «Génesis y desarrollo del modelo de financiación de las Comunidades Autónomas», en AA.VV., *Estado Federal-Estado Regional: La financiación de las Comunidades Autónomas*; Diputación de Salamanca, Salamanca. 1986.

⁵⁹ MARTÍN QUERALT, J.: «El sistema financiero de las Comunidades Autónomas», en AA.VV., *Organización Territorial del Estado (Comunidades Autónomas)*, Vol. I; IEF, Madrid. 1984.

que integran la Nación española, consistente en el establecimiento de un equilibrio económico, adecuado y justo entre las diversas partes del territorio español, y atendiendo, en particular, a las circunstancias del hecho insular.

La jurisprudencia del Tribunal Constitucional ha tratado reiteradamente este principio⁶⁰, principalmente al resolver controversias entre el Estado y las Comunidades Autónomas –aunque sus pronunciamientos sean trasladables al ámbito local–, y en todo momento lo ha dimensionado como un principio financiero y no estrictamente tributario, que tiene incidencia tanto en el campo fiscal –principio de capacidad contributiva– como en el presupuestario, y que tiende en todo momento a procurar un nivel homogéneo de prestación de servicios públicos en las distintas partes del territorio nacional. A este respecto juegan un papel fundamental, y son muestra clara de cumplimiento de este principio, los fondos de compensación interterritorial, y las asignaciones y transferencias que desde el Estado se realizan para el mantenimiento de los servicios locales mínimos o básicos.

La trascendencia de este principio descansa en su conexión con el diseño del actual modelo de Estado español⁶¹, de ahí que las eventuales reformas del sistema financiero de las Comunidades Autónomas deban ir siempre precedidas o acompañadas del cuestionamiento del modelo de organización territorial del Estado.

c. La territorialidad. La condición territorial es innata a todo poder, pues todo poder implica el ejercicio de potestades, de autoridad, en un ámbito territorial predeterminado.

Así, la distribución territorial de competencias de todo sistema federal o cuasi-federal importa la existencia de un gobierno central con poder de imperio sobre todo el territorio del país en relación con las cuestiones inherentes a toda la nación, coexistiendo con gobiernos regionales y/o locales, con poder sobre su res-

⁶⁰ Entre otras: SSTCC 179/1985, 63/1986, 183/1988, 64 y 65/1990, ó 135/1992.

⁶¹ Coincidimos con la trascendencia del principio, y la conexión con el modelo territorial de Estado que hace FALCÓN Y TELLA al señalar que: «...lejos de tener un mero valor ordinamental o retórico, es una verdadera norma jurídica, que destaca como primaria en la organización territorial del Estado, y cuya reforma se equipara a una revisión total de la Constitución». FALCÓN Y TELLA, R.: *La compensación financiera interterritorial (y otras técnicas aplicativas del principio constitucional de solidaridad)*; Publicaciones del Congreso de los Diputados, Madrid. 1986. (pág. 93).

pectivo territorio con respecto a los asuntos de interés regional o local. El principio de territorialidad, en general, se ha entendido tradicionalmente como la posibilidad de que una Organización Pública aplique las normas de su ordenamiento dentro del territorio bajo su dominio. Se trata de un criterio relativo al ámbito espacial de aplicación de la ley.

La naturaleza territorial viene predicada en la Constitución española como una condición consustancial a la propia organización del Estado. Por ello, el Título VIII se titula expresamente «*De La Organización Territorial Del Estado*», y su artículo 137, que abre el Título, concibe los Municipios y Provincias como organizaciones territoriales para, posteriormente, reconocerles autonomía.

Esta idea debe ser trasladada al ámbito financiero, no sólo al tributario, y supone entender el poder financiero local como un haz de potestades circunscritas al territorio local. Es, pues, una limitación al citado poder para que se ejerza sobre la circunscripción asignada.

La legislación sobre Haciendas locales (al igual que hiciera la legislación financiera para las Comunidades Autónomas) ha recogido este arquetipo de modo expreso sólo para el sistema tributario, local al prohibir el gravamen sobre bienes situados, actividades desarrolladas, rendimientos originados o gastos realizados fuera del territorio de la respectiva entidad. Esta prohibición actúa como regla general, y se completa con la prohibición de gravar, como tales, negocios, actos o hechos celebrados o realizados fuera del territorio de la entidad impositora, ni el ejercicio o la transmisión de bienes, derechos u obligaciones que no hayan nacido ni hubieran de cumplirse en dicho territorio, que recoge las inevitables consecuencias extraterritoriales de toda medida de sujeción.

Pese a la clara objetivización de este principio, se han planteado históricamente dificultades o conflictos en casos muy concretos (principalmente en la imposición del Impuesto sobre Bienes Inmuebles), que se han solucionado con la regla universal de la proporcionalidad en el valor del bien.

Aunque la legislación subconstitucional predique esta limitación territorial únicamente de modo expreso para los tributos locales, por la propia concepción constitucional de la autonomía local como una autoridad territorial, no cabe duda de que nos encontramos ante un principio general del sistema financiero

de las Haciendas locales. De hecho, el principio de territorialidad no delimita sólo el ámbito financiero de actuación del Ente local, sino que constituye el ámbito competencial íntegro de todo ente dotado de autonomía⁶².

d. No interdicción en la libertad de movimientos. Este principio completa el principio de territorialidad y, al igual que éste, encuentra apoyo constitucional en el artículo 139 de la carta magna que impide a cualquier autoridad adoptar medidas que directa o indirectamente obstaculicen la libertad de circulación y establecimiento de las personas y la libre circulación de bienes en todo el territorio español, y en este sentido lo ha acogido en numerosas ocasiones nuestro máximo intérprete constitucional⁶³.

Nos encontramos, también, ante un principio que goza de profundas raíces en el acervo comunitario⁶⁴, hasta tal punto que constituye la idea origen del espacio europeo y es contemplado, de uno u otro modo, en diversas constituciones nacionales de los Estados miembros.

El legislador estatal recogió el testigo constitucional de modo expreso sólo para el sistema de tributos local, que no puede implicar obstáculo alguno para la libre

⁶² En este sentido se pronuncia la STC 48/1988, de 22 de marzo.

⁶³ Cabe destacar que, en la STC 88/1986, de 1 de julio (RTC 1986), el Tribunal Constitucional señaló que, según una reiterada jurisprudencia, «...de la Constitución se deriva la unicidad del orden económico nacional, que trae como consecuencia la existencia de un mercado único». En dicha sentencia el TC declaró también que «esta unidad de mercado supone, por lo menos, la libertad de circulación sin traba por todo el territorio nacional de bienes, capitales, servicios y mano de obra...» (en sentido análogo SSTC 84/1993, de 8 de marzo y 14/1994, de 20 de enero). Para mayor profundidad, véanse los comentarios de MARTÍN REBOLLO, L. sobre el artículo 139 en *Constitución Española*; Aranzadi, Elcano, 2002. (págs. 134 y 135).

⁶⁴ El principio de libre circulación ofrece específicamente a todo ciudadano europeo la posibilidad de buscar o ejercer una actividad por cuenta ajena o de otro tipo en otro Estado miembro de la Unión Europea que aquél del cual tiene la nacionalidad. La libertad de circulación de trabajadores (artículos 39 y siguientes del Tratado Constitutivo de la Comunidad Europea) supone que, en materia de empleo, remuneración y condiciones de trabajo, está prohibida cualquier discriminación basada en la nacionalidad. No deben experimentar ningún obstáculo la libertad de establecimiento (artículos 43 y siguientes del Tratado), que permite la instalación de un profesional en otro Estado miembro que el de residencia, y la libertad de circulación de los servicios (artículos 49 y siguientes del Tratado), que permite la libre prestación de servicios en otro Estado miembro sin instalación duradera. Las profesiones que dependen de la autoridad pública están sometidas a un régimen especial.

Por su parte, la libre circulación de mercancías en la Unión Europea (artículos 23 y siguientes del Tratado), implica la supresión de obstáculos (derechos de aduana, impuestos y restricciones a los intercambios) a la circulación de bienes. Pueden introducirse límites a estas libertades si amenazan la seguridad pública, el orden público o la salud pública. A este respecto puede consultarse GONZÁLEZ VAQUÉ, L.: «La jurisprudencia relativa al artículo 28 CE (antiguo artículo 30 TCE) sobre la libre circulación de mercancías después de Keck y Mithouard»; *Gaceta Jurídica de la UE*, n° 206. 2000. (págs. 25-26).

circulación de personas, mercancías o servicios y capitales, ni afectar de manera efectiva a la fijación de la residencia de las personas o la ubicación de empresas y capitales dentro del territorio español, sin que ello obste para que las Entidades locales puedan instrumentar la ordenación urbanística de su territorio⁶⁵.

La jurisprudencia del Tribunal Constitucional ha medido este principio al declarar que no constituye una regla para la distribución de competencias entre Entes territoriales, sino un criterio material para el ejercicio de las mismas, que debe ser observado a la hora de su aplicación práctica. En otra línea, ha señalado que no toda medida que afecte a la libre circulación puede considerarse como antijurídica, sólo aquellas que intencionadamente persigan el establecimiento de obstáculos no justificados⁶⁶.

La formulación de este principio puede observarse hoy en día como algo trasnochada en el sentido de que la política fiscal actual, no sólo no impide el libre tránsito de mercancías entre territorios, si no que se muestra como uno de los principales instrumentos para favorecer la inversión y la deslocalización empresarial. Nos estamos moviendo, más que en el plano genuinamente contribuidor y redistribuidor de riqueza con el que se conciben los tributos, en un plano parafiscal, o de finalidad social, en el que se intentan estimular o penalizar conductas a través del gravamen.

La traslación más nítida de este principio al sistema de ingresos de las Haciendas locales la encontramos en el artículo 9 TRLHL, que prohíbe el reconocimiento de otros beneficios fiscales en los tributos locales distintos a los que prevean expresamente las Leyes y los Tratados Internacionales. Esta previsión cerciora notablemente la autonomía tributaria de las Corporaciones locales (un ejemplo más), impidiéndoles crear zonas con ventajas fiscales que pudieran influir en movimientos económicos migratorios, aunque la capacidad real de influencia de los tributos locales en el asentamiento de centros económicos resultaría ya de por sí escasa. Así pues, para hacer atractiva la inversión, las Entidades locales tendrán que acudir a otras medidas de fomento como la política urbanística, o de fomento.

⁶⁵ Resulta interesante a este respecto, la sentencia del Tribunal Supremo, de 9 de diciembre de 2004, por la que anula algunos artículos de las normas fiscales de 1996 del País Vasco ante el recurso planteado por la Federación de Empresarios de la Rioja, dado que las denominadas "vacaciones fiscales vascas" omitieron la necesaria notificación a la Comisión Europea, preceptiva para medidas que incidieran constituyeran ayudas del Estado.

⁶⁶ STC 52/1988, de 24 de marzo, y STC 37/1981, de 16 de noviembre.

Relacionado con esto, también se ha reflexionado en numerosas ocasiones sobre la legitimidad de una Corporación local para fijar tipos de gravamen bajos en sus distintas figuras tributarias con el objetivo de procurar la atracción empresarial. Incluso se ha planteado esta cuestión ante los tribunales como un atentado al principio de generalidad. Realmente, estas diferencias inevitables son una consecuencia lógica de la propia autonomía tributaria de los Entes locales españoles que impide un escenario de uniformidad, propio de un sistema centralista. Por esta razón cuando se habla de generalidad –que, por otro lado, no podemos considerar como un principio de las Haciendas locales– en los tributos locales hay que entenderla dentro de la circunscripción territorial local, tendente a evitar discriminaciones personales o grupales, y no referida a la exigencia de un sistema tributario local común y cerrado para todo el territorio nacional.

Al igual que justificamos para el anterior principio de territorialidad, nos encontramos ante un principio predicable de todo el sistema financiero local por cuanto cualquier tipo de ingreso al que pretenda recurrir la Entidad local, debe observar el principio constitucional y comunitario comentado.

e. La coordinación. La coordinación aparece concebida en nuestra Constitución como un principio básico de actuación administrativa. El artículo 103 impone a las Administraciones Públicas la obligación de actuar de acuerdo con unos principios generales, entre los que se encuentra el de coordinación. Y así, la posterior normativa básica de régimen jurídico de las Administraciones Públicas ha hecho de este principio una norma rectora de toda la actividad pública⁶⁷.

La coordinación se podría concebir como «aquel principio esencial de la organización administrativa que pretende la realización efectiva del principio de unidad, quebrado por el de división de competencias, y que tiene como presupuestos la economía, la celeridad y eficacia de la actuación administrativa»⁶⁸.

⁶⁷ El artículo 3.1 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, LRJA-PAC, en consonancia con el 103, instituye este principio como general y posteriormente, en su artículo 18, lo reitera para el ejercicio de competencias: a nivel interno, entre los órganos y unidades de una misma Administración; y a nivel externo, entre distintas Administraciones.

⁶⁸ ROVIRA I MOLA, A.: «La coordinación de la gestión tributaria ante la autonomía financiera municipal: problemática y perspectivas», en *Autonomía y financiación de las Haciendas Municipales*; IEF, Madrid, 1982, (pág. 52).

Específicamente referido al ámbito financiero, la jurisprudencia del Tribunal Constitucional ha tratado en abundancia la coordinación necesaria entre las Comunidades Autónomas y el Estado, en un sentido idéntico al que puede predicarse para la Administración Local. Y así, el artículo 7.2 y, sobre todo, el artículo 10 LRBRL⁶⁹ está dedicado íntegramente a la coordinación entre el sector local, de un lado, y los sectores estatal y autonómico de otro, con el límite claro de la autonomía reconocida a los Entes locales⁷⁰.

De entre todos los pronunciamientos del alto tribunal, destacamos la Sentencia 27/1987, de 27 de febrero, que ha definido el contenido y límites de lo que se ha venido a denominar “la Hacienda de coordinación”, como modelo previsto y deseado por el poder constituyente. Las principales conclusiones de este pronunciamiento son las que siguen:

- Contenido: La coordinación implica una red de relaciones interadministrativas tendente a conseguir la información recíproca, la homogeneidad técnica, y la acción conjunta de las Administraciones coordinadas con el objetivo de alcanzar el interés común evitando disfuncionalidades.
- Límites: Como límites genéricos a toda acción de coordinación:
 - La coordinación no entraña limitación a las competencias de los entes coordinados, sino límite al ejercicio de las mismas.
 - No puede traducirse en la imposición de instrucciones agotadoras para el ente coordinado, de modo que este vea suprimida totalmente su capacidad de influencia o decisión en la acción conjunta.
 - Los medios y técnicas empleados deben respetar la discrecionalidad de los entes coordinados.

⁶⁹ El artículo 10 de la citada ley se divide en tres apartados: «1. La Administración Local y las demás Administraciones Públicas ajustarán sus relaciones recíprocas a los deberes de información mutua, colaboración, coordinación y respeto a los ámbitos competenciales respectivos.

2. Procederá la coordinación de las competencias de las entidades locales entre sí y, especialmente, con las de las restantes Administraciones Públicas, cuando las actividades o los servicios locales trasciendan el interés propio de las correspondientes Entidades, incidan o condicionen relevantemente los de dichas Administraciones o sean concurrentes o complementarios de los de éstas.

3. Las funciones de coordinación no afectarán en ningún caso a la autonomía de las entidades locales».

También dedica la ley el capítulo II del Título V a esta materia.

⁷⁰ LOZANO SERRANO ha reforzado este enlace entre la idea de autonomía y coordinación al señalar que: «...sólo cabe hablar de autonomía de un ente cuando se le pone en contacto con otros entes, cuando es posible diferenciar esferas de actuación de cada uno de ellos para cumplir sus funciones propias. Por ello la noción de autonomía conlleva inmediatamente la coordinación». LOZANO SERRANO, C.: “La Hacienda Municipal en la Constitución”; *Hacienda Pública Española*, nº 60. 1979, (pág. 4).

En cumplimiento de estos “mandatos”, la legislación administrativa ha ideado una serie de técnicas y medios para hacer efectiva la coordinación entre Administraciones. Estas técnicas son especialmente requeridas en aquellas situaciones en las que se cruzan competencias o funciones de distintas Administraciones, como es el caso del establecimiento del sistema financiero para la Hacienda Pública. En estos casos, la coordinación financiera local se perfecciona desde varios estadios:

- Coordinación orgánica: A través de órganos de naturaleza mixta integrados por representantes de las distintas Administraciones implicadas. Como la Comisión Nacional de Administración Local, –MAP– con carácter interdisciplinar; la Dirección General de Coordinación Financiera con las Corporaciones Locales –MEH–, específicamente actuante en el campo financiero; (y sus órganos equivalentes en las CCAA); o la FEMP (y sus homólogas autonómicas) como órgano de relación a nivel gubernativo.
- Coordinación funcional: Que se consigue a través de instrumentos administrativos como los convenios de colaboración y/o cooperación, las conferencias sectoriales, o los planes de actuación conjunta.
- Coordinación normativa: Mediante la articulación legislación básica/legislación de desarrollo/Ordenanzas y Reglamentos locales, integrando todas ellas el conjunto normativo financiero aplicable a las Entidades locales.

Uno de los aspectos en los que la coordinación interadministrativa en materia financiera ha tenido y tiene mayor trascendencia es en los supuestos de doble imposición. Aunque la prohibición de doble imposición es una manifestación de un principio propio del ámbito tributario, la capacidad económica; conecta con el principio de coordinación, por cuanto exige una armonización de las legislaciones sectoriales y general para evitarla. Uno de los objetivos principales, quizá el de mayor trascendencia, a los que sirve este principio es la plasmación de un sistema financiero –y especialmente tributario–, compacto, sin fricciones ni solapamientos, y complementario en sus distintos niveles.

Finalmente, en la gestión financiera local se emplean técnicas que, más que considerarse como parte del principio de coordinación en un sentido estricto, o como principio separado de las Haciendas locales, forman parte de un escenario superior al que aquí analizamos, en el que se desarrollan las relaciones interadministrativas: la colaboración, la cooperación y la asistencia mutuas. Se trata más bien de principios de funcionamiento de la Administración en general, que tienen en el campo financiero, y particularmente en el tributario, una especial trascendencia.

Aunque la titularidad de las competencias en materia de gestión financiera local corresponde, con carácter general, a las Entidades locales, la Ley estatal puede reservar al Estado la titularidad de alguna de ellas. Por esto la Ley de Haciendas locales reconoció a las Entidades locales la mayor parte de las competencias en materia de gestión de sus ingresos locales, pero retuvo *ab initio* para el ámbito estatal la gestión e inspección catastral del Impuesto sobre Bienes Inmuebles y del Impuesto sobre Actividades Económicas. Posteriormente se han salvado estas excepcionalidades con la transferencia paulatina desde el Estado a las Entidades locales, o al Ente que en su nombre recauda sus ingresos, de las distintas funciones integrantes de esta gestión.

La justificación de esto se debe a que el legislador tomó conciencia de la existencia de un gran número de Entidades locales, básicamente Municipios, que por su tamaño y condiciones socioeconómicas, podrían carecer de los medios humanos, materiales y técnicos necesarios para ejercer esas competencias, a las que estaban obligados por Ley.

Para dar solución a la paradoja, en muchas ocasiones se ha acudido a la delegación y la colaboración interadministrativas con otros entes públicos, locales o no, que aportan la ventaja de no tener que transferir la titularidad sobre la competencia local⁷¹.

f. Los principios específicos del gasto público (local). En epígrafes anteriores hemos considerado la necesidad de desdoblarse la autonomía financiera local en su vertiente ingreso y su vertiente gasto. Y esto, fundamentalmente porque el tratamiento constitucional de los ingresos locales encuentra un apoyo diferenciado con respecto a los gastos, incluso una ubicación en títulos distintos.

⁷¹ Nos estamos refiriendo a los Convenios de colaboración y/o delegación de la gestión tributaria y/o de la recaudación de los tributos y otros ingresos de derecho público municipales en otros Entes locales (Diputaciones, Mancomunidades, Consorcios, etc.) o en los órganos competentes de la Administración Autónoma o Estatal. Esta colaboración y delegación también ha funcionado en sentido inverso, y así algunas Comunidades Autónomas que carecían de órganos especializados en esta materia han utilizado a Entidades locales de su ámbito para prestar el servicio de recaudación (este es el caso de los Convenios para la recaudación ejecutiva de los tributos autonómicos que suscribió la Junta de Andalucía con las distintas Diputaciones Provinciales andaluzas para que les prestara a través de sus servicios provinciales la recaudación de todos o parte de sus tributos).

Por un lado, el artículo 133.4, dentro del Título VII de la Constitución, consagra el principio de legalidad del gasto público al exigir que las Administraciones Públicas sólo puedan contraer obligaciones financieras y realizar gastos de acuerdo con las leyes. Este artículo diseña el marco de ley en el que debe desenvolverse el gasto público, propio de un Estado de Derecho.

El segundo apoyo constitucional del gasto público local, se encuentra en el artículo 31.2, localizado en la Sección Segunda, del Capítulo II, del Título I de la norma: «*De los derechos y deberes de los ciudadanos*»⁷², que a su vez da lugar a otros tres principios específicos del gasto público local, en cuanto impone a las Administraciones una asignación equitativa del mismo, y una programación y ejecución bajo los criterios de eficiencia y economía. Esto es lo que se ha denominado principios o pautas de la buena gestión financiera: economía, eficiencia y eficacia en la asignación de recursos, que trataremos en el epígrafe correspondiente.

Por tanto, al contrario de lo que ocurre en los principios de los ingresos públicos locales, que aparecen como habilitaciones, el texto constitucional se refiere al gasto público para cercarlo, para diseñar su disciplina.

g. Otros principios de acervo comunitario. La Carta Europea sobre Autonomía Local constituye un marco más perfecto y completo que la Constitución española para el desenvolvimiento de los Entes locales. Por esta razón podemos encontrar pautas de la actividad financiera local que no han encontrado parangón en la legislación autóctona.

Tal sería el caso del principio de diversidad y evolución (art. 9.4. CEAL) consistente en que los sistemas financieros sobre los cuales descansan los recursos de que disponen las Entidades locales deben ser de una naturaleza suficientemente diversificada y evolutiva como para permitirles seguir, en la medida de lo posible, y en la práctica, la evolución real de los costes del ejercicio de sus competencias.

⁷² Como ya expusimos, el motivo de la ubicación de una referencia al gasto público en este apartado constitucional hay que buscarlo en el hecho de que los constituyentes aquí no observan el gasto desde el punto de vista del sujeto activo, del que gasta, sino desde la perspectiva del sujeto pasivo del mismo, que son los ciudadanos, y que tienen “derecho” a que este gasto responda a unas pautas de racionalidad y equidad.

Se trata de un principio de un corte realmente progresista y clarividente, puesto que está concibiendo el sistema financiero local como un sistema vivo, que debe ser lo suficientemente autónomo (automático) como para evitar desajustes con las propias necesidades de los Entes locales. Se trata de que el ordenamiento jurídico habilite a las Haciendas locales de los medios suficientes como para que puedan adaptarse a las necesidades del momento, puedan acompañar sus ingresos y sus gastos⁷³.

3. La tutela financiera “excepcional”

Hemos visto conveniente el tratamiento separado de la tutela financiera con respecto a los principios anteriores por su carácter inconsistente. Esto es, en primer lugar, existe resistencia desde el mundo local a hablar abiertamente de tutela en un sistema autonómico por poder entrañar ideas contrapuestas (quizá esto deriva de la percepción histórica de la tutela únicamente en su acepción de control); y en segundo lugar, tampoco queda claro que esta tutela, suponiendo que exista, pueda actuar como principio en el sentido en el que lo hemos concebido aquí, más bien puede mostrarse como una técnica o actividad, excepcional, en cuanto distorsiona el sistema de funcionamiento autónomo de los entes locales; y coyuntural, por darse su presencia en supuestos tasados por el legislador.

La tutela financiera en España ha gozado de una larga tradición a lo largo de nuestra historia legislativa más reciente. Si bien, en puridad, no se puede hablar de tutela financiera hasta las postrimerías del siglo XIX cuando, una vez consolidada la idea de Estado, se evoluciona del modelo centralista y unitario a un modelo precariamente descentralizado, en el que empieza a dotarse de libertad de actuación a las Haciendas territoriales, puesto que con anterioridad, o no existe aún la idea de Estado como concepto global y unitario, o la única Hacienda es la central, extendida territorialmente.

El Estatuto Municipal de 8 de marzo de 1924, consagró la autonomía territorial salvo en materia financiera, donde optó por mantener la línea concentrista que caracterizaba la acción estatal. De modo que el entonces Ministerio de Hacienda

⁷³ Solicitamos desde aquí un acogimiento expreso de este principio en la legislación básica de Haciendas locales.

tenía la última decisión en la aprobación de los presupuestos, y en la imposición, ordenación y aplicación de los tributos locales, sin perjuicio de su revisión ante los Tribunales Económico-Administrativos y, subsiguientemente, ante la jurisdicción contencioso-administrativa.

Durante gran parte del pasado siglo las relaciones entre la Hacienda General y las locales se articulaban a través de las Secciones de Administración Local (que pasaron a denominarse Secciones de Haciendas Locales y, posteriormente, Secciones Provinciales de Presupuestos), dependientes, orgánicamente de las Diputaciones Provinciales, y funcionalmente del Gobierno central.

Este sistema tutelar se mantuvo en su esencia hasta el Real Decreto-Ley 3/1981, de 16 de enero, sobre Régimen Jurídico de las Corporaciones Locales, y finalizó, claramente, con la actual Ley de Bases del Régimen Local, que se dicta bajo los principios constitucionales.

Sin embargo, como toda técnica largamente establecida del que el sistema intenta desprenderse, quedan vestigios en nuestra legislación actual más propios de un sistema protector, que de un sistema de libre ejercicio de responsabilidades. Y aún peor, puesto que al aparecer otros poderes territoriales en la distribución del Estado –las Comunidades Autónomas–, tampoco se han mantenido ajenos a esta cuestión (máxime por el grado de influencia que proporcionan estas técnicas frente a otras Administraciones). Y es que, junto a la relación Estado-Corporaciones locales, existe una relación, incluso más natural e intensa, entre estas y las propias Comunidades Autónomas, por estar obligadas a velar por su propio equilibrio territorial, y por la realización interna del principio de solidaridad (artículo 2.2. LOFCA).

Actualmente, los artículos 137, 140, 141, 142 y 149.1.18.º de la CE legitiman los brotes de tutela financiera ejercida por el Estado sobre las Corporaciones Locales.

Por su parte, hay tres preceptos constitucionales que apoyan la competencia normativa de las Comunidades Autónomas en el ámbito local: los artículos 148.1.2.º, 152.3 y 149.1.14, que merecen ser analizados cuidadosamente:

- El artículo 148.1.2. permite a las Comunidades Autónomas asumir competencias respecto a funciones que correspondan a la Administración del Estado sobre las Corporaciones locales y cuya transferencia autorice la legislación sobre régimen local. Por tanto, se hace requisito una autorización en una Ley estatal para que una Ley autonómica pueda regular materia propia de Haciendas locales. Probablemente, esto permitió al legislador estatal introducir en la Ley Or-

gánica 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas, una mención expresa a esta habilitación al señalar en su artículo 6.3. que: «Las Comunidades Autónomas podrán establecer y gestionar tributos sobre las materias que la legislación de régimen local reserve a las Corporaciones locales, en los supuestos en que dicha legislación lo prevea y en los términos que la misma contemple».

- El artículo 152.3 autoriza que los Estatutos de Autonomía regulen circunscripciones territoriales propias, determinadas por la agrupación de Municipios, a las que se les dota de personalidad jurídica. Esta previsión da pie a regular otros entes locales, distintos a los constitucionales, que gozarán del sistema financiero que prevea el órgano autonómico competente.
- Y el artículo 149.1.14. señala que el Estado ostenta competencia exclusiva sobre materias propias de «Hacienda General». A la vista de esto, algunas Comunidades han entendido que lo que no es Hacienda General, no es competencia estatal, y puede ser regulado por ellas. Aunque la interpretación del precepto no resulta fácil, ni unánime, la mayoría de los intérpretes constitucionales llegan a la conclusión de que al Estado corresponde el establecimiento de los principios y las bases de las distintas Haciendas territoriales, y su regulación concreta puede ser completada por las Comunidades Autónomas, tanto para sí mismas, como para los Entes locales situados en su territorio, pero esto último sin agotar el desarrollo al que autoriza también la autonomía del Ente local, máxime por su condición de principal interesado. En otras palabras, las Comunidades Autónomas no podrán modificar o derogar los tributos locales que establece la legislación básica del Estado sobre Haciendas locales porque los principios constitucionales de reserva de ley y de autonomía local lo impiden.

Y, en esta base constitucional, con su posterior acogimiento en una norma legal de alto rango –la Ley Orgánica de Financiación de las Comunidades Autónoma–, algunos Estatutos de Autonomía han encontrado título habilitante suficiente para instituir tal actividad⁷⁴.

⁷⁴ Las principales menciones en los Estatutos autonómicos a la tutela a la acción local se encuentran en: el artículo 48, y por reenvío, los artículos 8 y 9 del Estatuto de Autonomía de Cataluña (Ley Orgánica 4/1979, de 18 de diciembre); artículo 10, 4, del Estatuto del País Vasco (Ley Orgánica 3/1979, de 18 de diciembre); artículos 49 y 27, 2, del Estatuto de Autonomía de Galicia (Ley Orgánica 1/1981, de 6 de abril); artículos 62 y 13, 3, del Estatuto de Autonomía de Andalucía (Ley Orgánica 6/1981, de 30 de diciembre); artículo 11, a), del Estatuto de Autonomía de Asturias (Ley Orgánica 7/1981, de 30 de diciembre); artículo 51 del Estatuto de Autonomía de Cantabria (Ley Orgánica 8/1981, de 30 de diciembre); artículos 2, 5, 9, 25 y 26 del Estatuto de Autonomía de La Rioja (Ley Orgánica 3/1982, de 9 de junio); artículos 18 y 51 del Estatuto de Autonomía de Murcia (Ley Orgánica 4/1982, de 9 de junio); artículos 44,

Aunque, no es pareja la regulación estatutaria de la cuestión, que, en todo caso, ha dependido del grado de autonomía de cada Comunidad –sin desdeñar la propia historia regional–, en general, a mayores dotes de autonomía, mayor énfasis en la vigilancia de la actividad financiera local. No obstante, incluso en los Estatutos que prevén *expressa verbis* la tutela financiera de los Entes locales (Cataluña, Andalucía y, con distinta denominación, Castilla y León), acto seguido la sitúan dentro del respeto a la autonomía constitucionalmente reconocida –difícil conciliación–. En todo caso se trata de cuestión plural y abierta, máxime en momentos de revisión estatutaria⁷⁵.

Al igual que operaba la autonomía financiera, para estudiar las manifestaciones de la tutela financiera hemos de distinguir entre su actuación en el ingreso y su actuación en el gasto, puesto que las manifestaciones en uno y en otro varían sustancialmente.

- Tutela en los ingresos públicos: Supone la intervención previa obligada de la Administración Estatal o Autonómica antes de la realización efectiva de un ingreso de naturaleza pública. Su principal manifestación se aprecia en la imposición y ordenación de tributos (tutela financiera tributaria), y en la viabilidad del crédito público cuando una entidad rebasa los límites permitidos para el endeudamiento.
- Tutela en el gasto público: Se refiere a la posibilidad de intervenir, con derecho a veto, anteriormente a la verificación de una operación económica que pretende formalizar la Entidad local. Afecta, principalmente, a actos de disposición patrimonial (evaluación de una venta, adquisición o cesión); y de gestión económica (posibilidad de impedir o limitar el acceso al crédito público cuando rebasen los límites de endeudamiento permitidos en la Ley de Haciendas Locales; verificación en la aprobación de los presupuestos locales de su

45, 46 y 49 del Estatuto de Autonomía de Valencia (Ley Orgánica 5/1982, de 1 de julio); artículos 5; 35, 1, 2.º; 45, y 53, del Estatuto de Autonomía de Aragón (Ley Orgánica 8/1982, de 10 de agosto); artículos 29; 30; 32, 1, y 48, del Estatuto de Autonomía de Castilla-La Mancha (Ley Orgánica 9/1982, de 10 de agosto); artículos 29, 2; 32, 57 y 60, del Estatuto de Autonomía de Canarias (Ley Orgánica 10/1982, de 10 de agosto); artículos 4, 18 y 46 del Estatuto de Reintegración y Amejoramiento del Régimen Foral de Navarra (Ley Orgánica 13/1982, de 10 de agosto); artículos 8 y 62 del Estatuto de Autonomía de Extremadura (Ley Orgánica 1/1983, de 25 de febrero); artículos 5, 10 y 66 del Estatuto de Autonomía de las Islas Baleares (Ley Orgánica 2/1983, de 25 de febrero); artículos 3, 26 y 57 del Estatuto de Autonomía de Madrid (Ley Orgánica 3/1983, de 25 de febrero); artículos 19 y 41 del Estatuto de Autonomía de Castilla-León (Ley Orgánica 4/1983, de 25 de febrero).

⁷⁵ Actualmente, varias Comunidades Autónomas se encuentran en pleno proceso de revisión estatutaria (Valencia, Cataluña, País Vasco o Andalucía), y en todos estos procesos se repite como objetivo general potenciar desde los nuevos Estatutos la autonomía local en cumplimiento de la descentralización autonómica local (o pacto autonómico local), con el consiguiente traspaso de competencias y financiación.

ajuste al objetivo de estabilidad presupuestaria; o la obligación genérica de remitir copia de todo acto o acuerdo de la Entidad a ambas Administraciones⁷⁶), de ahí que la podamos calificar como tutela de gestión.

En todos estos casos, se contempla la tutela como técnica que actúa *a priori* de la realización de un acto, de ahí que pueda friccionar con el principio de autonomía. Por el contrario, la posibilidad de control e impugnación de los acuerdos locales por la Administración del Estado y la Autonómica, una vez producidos estos, no sólo es compatible con el principio de autonomía, sino que lo impone el propio Estado de Derecho, y así lo regula expresamente la legislación básica de régimen local⁷⁷.

En cualquiera de ambos supuestos, la posible colisión de valores, para cualquier materia, fue resuelta por el Tribunal Constitucional, en su conocida sentencia de 2 de febrero de 1981, al fundamentar que el principio de autonomía es compatible con la existencia de un control de legalidad sobre el ejercicio de competencias por los Entes locales, pero no con controles genéricos o indeterminados que posicionen a estos Entes en una situación subordinada o de dependencia cuasijerárquica de las otras Administraciones. Con esta jurisprudencia debemos admitir esos controles puntuales en supuestos en que la actuación local incida en intereses generales concurrentes con los propios de la entidad, y nunca cuando tengan por objeto el control de oportunidad. Por este razonamiento hemos titulado el epígrafe bajo la denominación la tutela “excepcional”.

Hasta ahora hemos contemplado la tutela financiera en su acepción de control o fiscalización. Sin embargo, el Derecho ha concebido la denominación genérica de tutela como aquella autoridad ejercida en virtud de Ley tendente a cuidar y velar por otras personas que carecen de la capacidad suficiente sobre sí mismos, y/o sobre sus bienes. Profundizando en este concepto, la tutela financiera que hipotéticamente pueda ejercer una Administración Pública sobre otra que convive en su ámbito territorial, podrá tener por objeto auxiliarle, a fin de comple-

⁷⁶ El artículo 56 de la Ley 7/1985, de 2 de abril, reguladora de las Bases del Régimen Local, obliga a las Entidades locales a enviar copia de todo acuerdo o acto que adopten, con o sin relevancia económica, con anterioridad a su publicación en el diario oficial correspondiente, si resultara precisa. Asimismo, las Administraciones tutelantes pueden requerir en cualquier momento ampliación o aclaración de la documentación remitida.

⁷⁷ El Capítulo III, del Título V, de la Ley anterior, tiene por epígrafe «*Impugnación de actos y acuerdos y ejercicio de acciones*», y prevé como sujetos activos de estas impugnaciones a ambas Administraciones.

tar y hacer viable esa capacidad. Existe, pues, una segunda acepción de tutela en sentido constructivo o cooperador.

Es en este sentido en el que se ha hablado de tutela financiera cuando el Estado consigna en sus presupuestos generales trasferencias y subvenciones extraordinarias para la prestación de servicios obligados por las Entidades locales, o cuando la Comunidad Autónoma crea fondos de nivelación territorial que equilibran la situación financiera de estos Entes⁷⁸. Todo esto se abordará en el apartado correspondiente al sistema de ingresos local.

E. REGULACIÓN JURÍDICA DE LAS HACIENDAS LOCALES: HISTORIA RECIENTE Y DERECHO COMPARADO

1. Historia reciente de las Haciendas locales en España

La evolución histórica de la Hacienda local española, desde que ésta pierde definitivamente su carácter patrimonialista durante la primera mitad del siglo XIX y se convierte en una Hacienda eminentemente fiscal, es la crónica de una institución afectada por la insuficiencia financiera endémica.

En los antecedentes legislativos más recientes no es posible encontrar un reconocimiento formal de la autonomía, ni de la suficiencia financiera local, tal y como las proclama actualmente nuestra Constitución. Y así, desde los arbitrios que, con carácter secundario, regulaba la Constitución de 1812 en su artículo 322, hasta la suficiencia de medios que garantizaba el Estado mediante Ley en el Proyecto de Constitución Federal de la República Española de 1873 (artículo 108), la preocupación principal del legislador decimonónico se centraba en garantizar la coordinación entre la Hacienda estatal y la local, como se reguló expresamente en la Constitución de 1869 (artículo 99.5º), y en la Constitución de la Monarquía de 1876 (artículo 84).

⁷⁸ La STC 331/1993, de 12 de noviembre, F.J. 3, reconoce expresamente la eventualidad de crear un Fondo de Cooperación Local en el ejercicio de la tutela financiera que sobre los Entes locales corresponde a la Comunidad Autónoma respectiva.

Durante buena parte del siglo XX, se mantiene la dependencia, más o menos pronunciada, del Estado, y la coordinación de ambas Haciendas. Así se recoge en el Anteproyecto de la Constitución de la Monarquía Española de 1929 (artículo 92.6º), y, posteriormente, en la Ley Orgánica del Estado de 1 de enero de 1967 (artículo 47). El único antecedente que se separa en esta evolución –y que se acerca al panorama actual–, lo encontramos en la Constitución de la República Española, de 9 de diciembre de 1931, cuyo artículo 9º sienta la autonomía de los Entes locales, sin llegar a regular su contenido.

En el último cuarto de siglo, varias han sido las reformas legislativas que han intentado poner fin a esta situación. Acaso, el más claro exponente de los sucesivos fracasos de cuantas reformas han jalonado la evolución histórica de la Hacienda local española, se encuentra en la última de ellas, llevada a cabo por la Ley 41/1975, de 19 de noviembre, de Bases del Estatuto de Régimen Local, en cuyas bases 21 a 48 se contenían las líneas generales de lo que debía ser la nueva Hacienda local, y que fueron desarrolladas, un año más tarde, por el Real Decreto 3250/1976, de 30 de diciembre. Pues bien, el fracaso de esta reforma –que entró en vigor el 1 de enero de 1977– puede adivinarse si observamos la necesidad de dictar el Real Decreto-Ley 11/1979, de 20 de julio, sobre medidas urgentes de financiación de las corporaciones locales, cuya rúbrica expresa claramente la situación existente dos años y medio después de la implantación de la reforma.

Cuando la situación parecía enquistada, se produce la gran reforma institucional y legislativa operada por la Constitución Española de 1978, que exige la adaptación del Estado a la nueva estructura en ella diseñada. A partir de aquí comienza una enorme tarea legislativa de construcción del nuevo modelo de Estado, marcada por la prioridad de la nueva organización territorial, que se veía sustancialmente alterada, al pasar de un modelo unitario y centralista a otro fuertemente descentralizado, e inspirado en el principio de autonomía. En este ámbito, la necesidad más urgente se centró en la construcción del llamado “Estado de las Autonomías”, lo que produjo el aplazamiento temporal de la organización del sector local y, con él, de la reforma de las Haciendas locales. En realidad, se trató de una moratoria forzada por la dinámica propia del proceso de implantación de las nuevas fórmulas de convivencia política.

Por tanto, a pesar del hito constitucional, la falta de un pronto desarrollo constitucional de esta materia hizo que la Hacienda local española continuara en una fase de deterioro financiero para cuya solución han sido precisas diversas actuaciones legislativas de carácter coyuntural y transitorio. En realidad, esto de-

muestra el perpetuo periodo de transitoriedad en el que se ha venido desarrollando la actividad financiera del sector local.

La principal reforma anterior al sistema financiero actual la protagonizó la Ley 24/1983, de 21 de diciembre, de medidas urgentes de saneamiento y regulación de Haciendas Locales. Las medidas de saneamiento y regulación establecidas en esta Ley, que completaban a las que se habían incluido en la Ley de Presupuestos del Estado para 1983, supusieron el vehículo de la transición de un modelo financiero centralista a otro de financiación múltiple descentralizada, que imponía la Constitución. Especialmente destaca entre las medidas adoptadas, la facultad reconocida a los Ayuntamientos para fijar discrecionalmente el tipo de gravamen de la Contribución Territorial Urbana, a partir de 1 de enero de 1984 (estableciéndose que, de no adoptar la Corporación acuerdo en contrario, aquel sería del 20 por ciento). Con ello se daba un paso significativo en línea con el principio de autonomía financiera que proclamaba la carta magna.

El conjunto de medidas introducidas, al tiempo que permitían obtener mayores ingresos a las Corporaciones locales, responsabilizaban a éstas del esfuerzo fiscal, haciéndolas soportar el costo psicológico y político que todo aumento de presión fiscal supone. Asimismo, incrementó la participación de los Ayuntamientos en los ingresos del Estado a través del Fondo Nacional de Cooperación Municipal, incluido en la Ley de Presupuestos Generales del Estado para 1983, que alumbraba la voluntad estatal de hacer efectivo, a la mayor brevedad posible, el mandato constitucional de que las Haciendas locales dispusieran de los medios suficientes para el desempeño de las funciones que la Ley atribuye a las Corporaciones locales, con plena autonomía para la gestión de sus intereses.

Aunque el “paquete” de medidas introducidas tuvo un gran interés desde el punto de vista material, faltaba todavía una regulación pausada, ordenada y sistemática, que abordara con profundidad la financiación de las Entidades locales.

Consolidado el proceso autonómico, y sentadas las bases del nuevo sistema de organización territorial del Estado, llegó la hora de acometer la tarea pendiente respecto del sector local, poniéndose en marcha la gran reforma que supone la Ley 7/1985, de 2 de abril, reguladora de Bases del Régimen Local. Sin embargo, esta Ley no culminó íntegramente la ordenación del sector local, por cuanto se limitó a sentar los principios generales para un tema trascendente que cerraba el círculo autonómico local como es la regulación de su sistema financiero.

Este aplazamiento se justificó en el hecho de que se estaba en pleno proceso de diseño de la actividad financiera general, concretamente, de los aspectos relativos a la estructura del sistema tributario del Estado, y a la ordenación de la actividad presupuestaria del sector público –futuro texto refundido de la Ley General Presupuestaria de 1988–. Ambas cuestiones incidían decisivamente en la configuración integral del régimen financiero local, por lo que resultaba ocioso iniciar simultáneamente una línea de reforma financiera exclusivamente para el ámbito local.

No obstante lo anterior, el eventual vacío legislativo fue, acto seguido, cubierto con la aprobación del Real Decreto Legislativo 781/1986, de 18 de abril, por el que se aprueba el Texto Refundido sobre disposiciones legales vigentes en materia de Régimen Local, cuyo Título VIII estaba íntegramente dedicado a las Haciendas locales. El citado texto fue dictado en cumplimiento del mandato conferido al Gobierno por la Disposición Primera de la precedente Ley de Bases del Régimen Local, y vino a compilar, en gran parte, las disposiciones que incidían en materia financiera local.

Una vez culminados los procesos de conformación definitiva de los aspectos de la actividad financiera general con trascendencia en el ámbito local, resultó posible llevar a cabo una regulación única y adecuada, actuación que se concreta con la aprobación de la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, reguladora de las Haciendas locales.

Esta Ley, complementaria de la Ley de Bases de Régimen Local, se autoproclamaba como cumplidora de los principios generales básicos de financiación de las Entidades locales que postulaba la Constitución en sus artículos 137 y 142, y su intención era la de ordenar un sistema financiero encaminado a dotar de autonomía y suficiencia financiera a los Entes locales. Para ello, dejó sin vigencia toda disposición anterior que afectara, si quiera incidentalmente, a la Hacienda local, y aprobó una nueva normativa reguladora de las Haciendas locales, en su vertiente tributaria y financiera, con lo que se dotaba de unidad al sistema. Especialmente, tuvo importancia por racionalizar el sistema tributario local con la remodelación de las figuras existentes, fundamentalmente, en tres grandes figuras impositivas.

Este texto legal, con sus correspondientes desarrollos infralegales, constituye el acta de nacimiento formal de las Haciendas locales en España, tal y como se entienden a partir de la Constitución española, y ha mantenido vigencia hasta el año 2004 gracias a importantes modificaciones operadas por algunas Leyes “de

acompañamiento” a los Presupuestos Generales del Estado, que la han ido actualizando. Aunque, realmente, el sistema creado por la Ley Reguladora de las Haciendas Locales ha pervivido prácticamente intacto hasta 1998.

Siguiendo un orden cronológico, la primera reforma con cierta trascendencia tuvo lugar mediante la promulgación de la Ley 53/1997, de 27 de noviembre, que adoptó medidas para diferir en el tiempo el impacto provocado en el Impuesto sobre Bienes Inmuebles por las revisiones de valores catastrales, a través de mecanismos que redujeran la cuota durante un período, al final del cual se alcanzaría la correspondiente al valor revisado.

Unos meses más tarde, se produce la Ley 25/1998, de 13 de julio, de Modificación del Régimen Legal de las Tasas Estatales y Locales y de Reordenación de las Prestaciones Patrimoniales de Carácter Público, que surgió forzada por la necesidad de adaptar la regulación de las tasas y precios públicos locales al pronunciamiento de la Sentencia 185/1995, de 14 de diciembre, del Tribunal Constitucional, mediante el que generalizaba el concepto de tasa, y reducía a un carácter subsidiario la figura del precio público, al contrario que la regla general que había imperado hasta ese momento. Esta modificación se situaba en la misma línea en la que la Ley Orgánica 3/1996, de 27 de diciembre, de modificación parcial de la Ley Orgánica de Financiación de las Comunidades Autónomas, situó a las tasas autonómicas, ya que, a pesar de que el litigio resuelto por el alto tribunal afectaba directamente a las tasas exigidas por el Estado, produjo un efecto cascada en las tasas autonómicas, y locales, con el objeto de procurar la coordinación del sistema tributario general.

A final de ese mismo año se volvió a modificar la LHL con ocasión de la terminación del régimen de participación de las Entidades locales en los tributos del Estado para el quinquenio 1994-1998. En este momento, el Estado, ante las continuas demandas desde el ámbito local, toma conciencia de la necesidad de reflexionar sobre el sistema de financiación de las Haciendas locales con el fin de introducir las oportunas reformas. Como consecuencia de esto se introducen un conjunto de medidas en el orden financiero y tributario local, aprovechando la Ley 50/1998, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social, que reconfiguraron las Haciendas locales en España tal y como se muestran en el momento presente.

De menor trascendencia en el sistema financiero fue la modificación operada por la Ley 55/1999, de 29 de diciembre, que introdujo, sobre todo, algunas novedades en el endeudamiento local.

Posteriormente, se produce la principal reforma que ha experimentado la ley hasta nuestros días, llevada a cabo por la Ley 51/2002, de 27 de diciembre. Las novedades que se introducen en el sistema financiero configuran hoy en día las Haciendas de nuestros Entes locales (por esta razón se exponen en el siguiente epígrafe dedicado al presente de las arcas públicas locales).

A esta reforma de gran calado, siguió otra de menor trascendencia introducida por la Ley 62/2003, de 30 de diciembre, aprovechando, de nuevo, una “ley de acompañamiento”, aunque introdujo sólo reformas en el plano técnico. En relación a los tributos locales, se introduce una modificación en la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, con objeto de atribuir a los Cabildos Insulares de las Islas Canarias el mismo tratamiento que a las Diputaciones Provinciales, modificación que se introduce con efectos a partir del 1 de enero de 2003. También, en estos casos con efectos desde el 1 de enero de 2004, se introducen mejoras en la colaboración exigida a los notarios, para la recaudación del Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana.

Como se ha expuesto, desde su entrada en vigor, la ley experimentó diversas modificaciones que, si bien en el aspecto material han permitido mantenerla vigente, en el aspecto formal la dejaban desintegrada, y necesitada de consolidación. Este es el motivo que justificó el vigente Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales.

En cuanto a su estructura, el Real Decreto Legislativo contiene un artículo por el que se aprueba el propio Texto Refundido; dos Disposiciones Adicionales –la primera regula las remisiones normativas a los textos derogados, y la segunda hace referencia a la aplicación del régimen especial previsto en el Título X de la Ley 7/1985, de 2 de abril, Reguladora de las Bases del Régimen Local–; dos Disposiciones Transitorias –que regulan la aplicación de la Ley General Tributaria y la Ley General Presupuestaria hasta la entrada en vigor de los nuevos textos aprobados el 17 de diciembre y el 26 de noviembre de 2003, respectivamente–; tres Disposiciones Transitorias –que regulan la participación de las Entidades locales en los tributos del Estado para ejercicios anteriores al 1 de enero de 2004, y la aplicación de las referencias a las nuevas Leyes General Tributaria y General Presupuestaria hasta su entrada en vigor–; una Disposición Derogatoria –que prevé la derogación de la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, y de la Ley 51/2002, de 27 de diciembre–; y una Disposición Final, de entrada en vigor.

Además de las fuentes estatales y básicas (Constitución y legislación básica) existen otros dos tipos de fuentes de regulación jurídica para las Haciendas locales. Por un lado, la legislación que cada Comunidad Autónoma haya dictado al amparo de su título competencial (art. 148 CE), con la intención de desarrollar esas bases estatales y/o regular aspectos no reservados a la competencia estatal, todo ello dentro del marco de su correspondiente Estatuto de Autonomía, y en los términos en él previstos.

En segundo lugar, una fuente endógena que produce la propia Entidad a través de sus Ordenanzas, Reglamentos y actos administrativos. Algunos de estos, aunque nunca tengan fuerza de ley, en cuanto la materia que regulen tenga reserva legal (por ejemplo determinados aspectos de la materia tributaria), se dotan de una especial fuerza pasiva o de resistencia, y condicionan el desarrollo y la aplicación de la gestión económica local (tal es el caso de los acuerdos de imposición, regulación y modificación de los distintos ingresos locales). Por esta razón suelen prever un procedimiento que ofrece mayores o especiales garantías para los ciudadanos afectados por la medida.

Este tipo de actos han generado un problema de convivencia con la normativa de desarrollo infralegal de los otros agentes territoriales (CCAA) que en muchas ocasiones entran en colisión con la normativa local a la que pretenden solapar, y vaciar, de camino, la autonomía del Ente. En principio, el conflicto debe salvarse en términos de competencia y autonomía del Ente local fuera de las materias reservadas al Estado o asumidas por la C.A. respectiva –con la excepción de los reglamentos de desarrollo de una ley estatal básica, ya que en estos casos la invocación y recepción de ésta por el Ente local es en bloque (Ley y reglamentos)⁷⁹–, aunque la práctica demuestra que en muchos casos deben interceder los tribunales para lindar ámbitos⁸⁰.

⁷⁹ Tal sería el caso de los Reglamentos dictados en desarrollo de la Ley General Tributaria, que al declarar la Ley de Haciendas Locales directamente aplicable al ámbito local, está dando entrada en el sistema de fuentes local a sus reglamentos, como el Reglamento General de Recaudación.

⁸⁰ La más esclarecedora de las sentencias vertidas sobre el particular la dictó el Tribunal Constitucional mediante Sentencia 214/1989, de 21 de diciembre, donde reflexiona sobre el orden de prelación de normas aplicables a las distintas materias que conciernen a la Administración Local.

2. Presente de las Haciendas locales en España

Las reformas sucesivas hasta el actual Real Decreto Legislativo son respuesta a la necesidad de actualizar el texto. Pero, al mismo tiempo, muestran la incapacidad de la Ley original para resolver definitivamente la insuficiencia financiera de las Haciendas locales españolas. De hecho, las reivindicaciones localistas para la realización efectiva de los principios de autonomía y suficiencia financiera no han cesado durante estos quince años. Han cambiado de momento y de forma, pero continúan siendo, básicamente, las mismas que las que ya se planteaban inmediatamente después de la entrada en vigor del texto constitucional. Incluso se podría decir que se plantean con más fundamento por el hecho de que, al tiempo que durante este periodo las Corporaciones locales (especialmente los Ayuntamientos, y dentro de ellos, los de pequeña o mediana dimensión) han aumentado, gradual, y a veces, escalonadamente, las actividades y servicios que prestan al ciudadano; su sistema de fuentes continúa siendo el mismo, no ha sido desarrollado en su plenitud; y tampoco se les ha permitido explotarlo a su libre necesidad.

El Texto Refundido actual, ha puesto orden e integración a la sucesiva procesión de reformas, pero no introduce novedades en el plano material, por lo que el panorama actual sigue siendo el expuesto anteriormente. Y esto es así, a pesar de que prácticamente todos los inicios de legislatura acontecidos durante estos últimos años, han venido precedidos por la intención de llevar a cabo una profunda reforma del sistema de financiación local.

Una de las más recientes, y acaso la más incisiva, fue la introducida por la Ley 51/2002, de 27 de diciembre, de reforma de la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, Reguladora de las Haciendas locales, tras lograrse un acuerdo de financiación entre representantes del Gobierno y la Federación Española de Municipios y Provincias. Las principales líneas de avance en la suficiencia financiera de las Entidades locales se podían resumir en las siguientes:

1ª. Se diseña un nuevo sistema de participación en los tributos del Estado basado en la cesión de un conjunto de impuestos estatales a los Ayuntamientos mayores de 75.000 habitantes, Diputaciones Provinciales, Cabildos y Consejos Insulares. Paralelamente, se establece un sistema de participación mixto para los Municipios que tuviesen la condición de turísticos, conjugando participación por variables y cesión de impuestos estatales.

2ª. Se recoge la modificación del Impuesto sobre Actividades Económicas, por la que se disponía una exención del mismo para las pequeñas y medianas empresas y los trabajadores autónomos; y la previsión de las compensaciones económicas⁸¹ necesarias para las Corporaciones locales, a fin de evitar que la modificación de dicho impuesto supusiera perjuicio para sus Haciendas.

3ª. Se introducen modificaciones en todas las figuras impositivas, destacando las modificaciones en la gestión y configuración de los dos impuestos más importantes (IBI e IAE).

4ª. Se consideraban sujetas a la tasa por la utilización privativa o aprovechamiento especial del dominio público local las empresas explotadoras de servicios de suministro aunque no fueran titulares de las redes. Es de destacar esta novedad puntual puesto que, en algunos casos, constituye una fuente voluminosa de ingresos para las arcas locales.

5ª. Y se impulsaba la colaboración, y la simplificación interadministrativa, en materia de tributos locales.

Por otra parte, la aprobación de la Ley General de Estabilidad Presupuestaria introdujo un nuevo mecanismo de control de la eficacia y eficiencia del gasto público, disciplina que, aunque se dirija directamente a la consecución de una sólida situación de equilibrio presupuestario y de contención de los niveles de endeudamiento de las Administraciones Públicas, también repercute en la solvencia de las Corporaciones Locales. Definido el marco general de equilibrio presupuestario, en particular, estableciendo un techo de gasto para el Estado –que le impide gastar más y le estimula a gastar mejor–, era necesario descender a una esfera microeconómica para aplicar los principios rectores de la Ley de Estabilidad a los distintos componentes del presupuesto. En este sentido, la citada norma, en su Disposición Final Primera, impone al Gobierno la obligación de remitir a las Cortes Generales un Proyecto de Ley General Presupuestaria, que desemboca en la actual Ley 47/2003, de 26 de noviembre. Esta ley

⁸¹ No exentas de polémica por la tramitación farragosa y ardua que imponía la regulación de estas ayudas, pero, sobre todo, por la “cicatería” inicial del Gobierno a la hora de calcular las compensaciones correspondientes, que produjo el levantamiento de voz unánime de las Corporaciones locales, lo que obligó a la revisión de la fórmula de cálculo a favor de los Ayuntamientos y la correspondiente liquidación complementaria.

responde a los principios de plurianualidad, transparencia y eficiencia en el gasto, para procurar una mayor racionalización del proceso presupuestario.

También se ha producido una nueva configuración en la gestión, recaudación y revisión del sistema tributario general y, por tanto, también del sistema local, con la aparición de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, que pretende como principales objetivos: reforzar las garantías de los contribuyentes y la seguridad jurídica; impulsar la unificación de criterios en la actuación administrativa; posibilitar la utilización de las nuevas tecnologías y modernizar los procedimientos tributarios; establecer mecanismos que refuercen la lucha contra el fraude; el control tributario y el cobro de las deudas tributarias; y disminuir los niveles actuales de litigiosidad en materia tributaria. Todo esto repercute y genera una mayor eficacia y eficiencia del sistema tributario local y, por tanto, en su financiación.

Este conjunto de reformas legislativas sientan un nuevo escenario en el sistema financiero, con las dudas propias de todo modelo nuevo que necesita del medio plazo para conocer sus efectos y sus virtualidades. Particularmente para las Haciendas locales, el escenario tiene ciertos tintes de desconcierto causados, por un lado, por cómo acabarán mostrándose estas modificaciones legislativas que afectan a la financiación ordinaria y extraordinaria de las finanzas públicas; y por otro, por la ausencia de un marco de financiación estable y acorde con la prestación de los modernos servicios públicos locales.

Con todo esto, las Haciendas locales, como conjunto, pasan por un momento crítico “de transición” al existir decisiones de Estado que pueden modificar ampliamente su estatus, como es el caso del papel que en el futuro deben jugar tanto las grandes ciudades y sus áreas de influencia, como las Diputaciones Provinciales, Cabildos y Consejos Insulares; así como la materialización de los pactos locales autonómicos, una vez ya finalizado el traspaso de competencias desde el Estado a las Comunidades Autónomas. Pero sin olvidar, por otra parte, que estos nuevos entornos de nuevas competencias y financiación, para que tengan el alcance deseado, deberán ir acompañadas de las necesarias adaptaciones en la organización de las Corporaciones locales, de manera que la prestación de servicios se mejore en aras de una gestión más eficiente y eficaz, en un entorno dinámico, tecnológico, de estabilidad presupuestaria y de rebajas impositivas. Gran parte de estos cambios que pudieran afectar a los pequeños Ayuntamientos, deberán impulsarse desde las Diputaciones Provinciales, Cabildos y Consejos Insulares, como niveles de promoción del equilibrio intraterritorial.

3. Situaciones en el Derecho comparado

Por lo que se refiere al Derecho comparado, tampoco se encuentran preceptos iguales a nuestro artículo 142 CE, aunque sí se repiten postulados con cierta semejanza al sistema español, que merece la pena mencionar en un somero recorrido por el sistema previsto en otros ordenamientos constitucionales.

Comenzando por los países de nuestro entorno más próximo, la Constitución de la República Portuguesa, de 2 de abril de 1976, también contempla la autonomía de las Entidades locales, que podrán contar con patrimonio y hacienda propios, pero sus recursos privativos proceden fundamentalmente de los ingresos patrimoniales y de las tasas.

La Constitución de la República Francesa, de 4 de octubre de 1958, dispone en su artículo 34 que la Ley determina los principios fundamentales: «...*de la libre administración de las colectividades locales, de sus competencias y de sus recursos*».

La Constitución de la República Italiana, de 27 de diciembre de 1947, en su artículo 119, regula la coordinación por Ley entre la Hacienda del Estado, de las Regiones, de las Provincias y de los Municipios. Y en su artículo 128 dispone que las Provincias y los Municipios sean autónomos en el marco de la Ley.

En todos los sistemas antedichos late una idea que configura el régimen financiero local: la autonomía financiera de los Entes locales existe en el marco de una Ley estatal que es la que le da contenido básico.

Más complejo es el régimen de ingresos previsto para los Entes locales alemanes. En la Ley Fundamental de Bonn, de 23 de mayo de 1949, se prevén ayudas para inversiones a los Municipios [art. 104. a). 4] y trasferencias de compensación en caso de aumento de gastos o reducción de ingresos (art. 106. 8), pero los ingresos y los gastos de los Municipios son ingresos y gastos de los Estados (art. 106.9). Al mismo tiempo, se posibilitan impuestos que son asignados y corresponden a los Municipios (art. 108.4, 5, 6 y 7). Por tanto, se opta por un sistema mixto o compartido de realización financiera, ora concesional, ora propio.

En Latinoamérica, el sistema más parecido a la autonomía financiera local española lo recoge la Constitución de México de 1917, según la cual los Municipios administraran libremente su hacienda, formada por las contribuciones suficientes para atender las necesidades municipales, y que, en todo caso, se establecerán mediante Ley estatal.

Por último, en las Constituciones de los países socialistas se pueden distinguir tres modelos:

- Constituciones que permiten a los Entes locales la gestión autonómica de sus propios medios financieros. Así, el artículo 43.1.c) de la Constitución de Hungría, de 20 de agosto de 1949 (texto único de 19 de abril de 1972).
- Autonomía financiera de los Entes locales condicionada a lo dispuesto en Ley ordinaria. Así, los artículos 94 y 95 de la Constitución de Vietnam, de 1 de enero de 1960 (proclamada vigente en la República Socialista del Vietnam en la primera sesión de la Asamblea Nacional Vietnamita, celebrada el 2 de julio de 1976).
- Más extendido, autonomía de programación económica local –se permite a los Entes locales aprobar sus presupuestos y su plan económico– pero los medios proceden del Estado. En este sentido, las Constituciones de Rumania de 20 de agosto de 1965 (texto único de 27 de diciembre de 1974 –art. 87–); de Bulgaria, de 16 de mayo de 1971 (art 114); de la República Democrática Popular de Corea, de 17 de diciembre de 1972 (artículo 118); de la extinta URSS, de 7 de octubre de 1977 (art. 146); y de la República Popular de China de 5 de marzo de 1978 (art. 36).

II | SISTEMA DE FINANCIACIÓN DE LAS HACIENDAS LOCALES

A. INTRODUCCIÓN: LA CLASIFICACIÓN DE LOS INGRESOS LOCALES

La estructuración del sistema de recursos de las Entidades locales constituye uno de los retos más difíciles con los que se encontró el legislador estatal a la hora de regular el régimen postconstitucional de las Haciendas locales debido, entre otras razones, a la parquedad que en este punto mostró la Constitución española.

Para abordar la regulación del régimen financiero local se atendió a dos objetivos: por un lado, lograr la implementación de los dos mecanismos constitucionalmente previstos de financiación –los tributos propios y la participación en los tributos del Estado–; y por otro, la necesidad de modernizar y racionalizar el aprovechamiento de la materia imponible reservada a la acción tributaria local, que, hasta ese momento, no se había aprovechado en toda su extensión.

En un Estado descentralizado, con diversidad local, las diferentes categorías de Entidades locales conlleva la existencia de haciendas configuradas por recursos diferentes, por ello, para abordar el estudio de las fuentes de financiación de los Entes locales, se hace necesario hacer una distinción previa según el tipo de ente ante el que nos encontremos (en virtud de ello haremos una primera clasificación subjetiva).

A efectos financieros, el legislador estatal optó por distinguir los siguientes niveles:

– Hacienda municipal.

- Hacienda provincial o insular.
- Hacienda de otras Entidades locales (entes supramunicipales e inframunicipales).
- Regímenes especiales y excepcionales.

A su vez, dentro de cada nivel hacendístico, en función del tipo de ingreso, se pueden hacer otras clasificaciones o excepciones (clasificación objetiva), puesto que un mismo ingreso se puede comportar de modo diferente según las condiciones particulares de cada Ente (como por ejemplo la población), lo que multiplica las opciones hasta una gran variedad. No obstante, con el objetivo de procurar un análisis de las distintas figuras de modo agrupado, sistemático y ordenado, nos inclinamos aquí por acoger esta primera clasificación en cuatro niveles, e iremos haciendo las distinciones y mencionando las particularidades de cada figura, según el tipo de Ente que analicemos en cada momento.

En el nivel de la Hacienda municipal, el sistema de recursos parte de las fuentes de financiación propias y tradicionales de estas Entidades. Armonizando esto con la previsión constitucional, se pueden distinguir tres fuentes típicas de ingresos: los recursos tributarios, los recursos no tributarios y la participación en tributos del Estado. Las dos primeras constituyen lo que podríamos denominar la financiación propia, y la tercera, la financiación ajena o dependiente⁸².

En el campo de los recursos tributarios, la racionalización y simplificación necesaria que trajo consigo la promulgación de la Ley de Haciendas Locales de 1988, aclaró y sistematizó sensiblemente el panorama tributario local, permitiendo su actual distinción entre impuestos, tasas y contribuciones especiales.

Los recursos tributarios propios constituyen la principal fuente de ingresos de la Hacienda municipal desde una doble perspectiva: cuantitativamente, representan la fuente de mayor afluencia a las arcas municipales. Y cualitativamente, suponen la más alta cota de autonomía que puede alcanzar un Ente territorial dotado de poder financiero, pues implica un margen muy amplio de decisión, y una intervención directa y coactiva en el patrimonio de sus administrados.

⁸² Viene al caso la aclaración que realiza el Tribunal Constitucional en su Sentencia 4/1981, de 2 de febrero, F.J. 15º, al precisar que: «*La Constitución no garantiza a las Corporaciones locales una autonomía económico-financiera en el sentido de que dispongan de medios propios –patrimoniales y tributarios– suficientes para el cumplimiento de sus funciones. Lo que dispone es que estos medios serán suficientes pero no que hayan de ser en su totalidad propios...*».

Además de esta clasificación, los impuestos admiten una subclasificación en función de su presencia o no obligada para el Ente local, que tendremos en cuenta a la hora de abordar su estudio.

Respecto a los recursos no tributarios, se hace obligada una distinción en función de la naturaleza del ingreso y, por consiguiente, del régimen jurídico que le asiste –entre ingresos de Derecho público e ingresos de Derecho privado–.

El resto de ingresos de Derecho público municipales (los recursos públicos no tributarios), no mantienen otro denominador común que serles de aplicación el régimen propio de Derecho administrativo y/o financiero, puesto que algunos de ellos son de libre imposición municipal (precios públicos o sanciones), y otros proceden de fuentes externas (subvenciones y transferencias desde otras Administraciones, o el crédito público), por lo que tendrían cabida dentro de lo que hemos denominado financiación dependiente o ajena. Así pues, sus notas caracterizadoras son su variedad y las garantías que ofrece el Derecho público para su gestión y exacción.

En este apartado se encuentran también los ingresos de Derecho privado que, en principio, por serles de aplicación el régimen propio de las relaciones jurídico-privadas, deberían presentar una similitud idéntica a la financiación de cualquier unidad económica de Derecho privado pero, incluso en estos supuestos, la condición de Administración Pública dotada de *imperium* que ostentan los Municipios, impregna la naturaleza y funcionamiento de los mismos.

Unos y otros, históricamente, han tenido poco peso para el mantenimiento del gasto público local, sin embargo, hoy en día, el agotamiento de la materia imponible junto con las nuevas vías o fórmulas de financiación de las Entidades locales, están abriendo un nuevo futuro para estos recursos, que empiezan a verse como una financiación alternativa, y menos traumática, que la recaudación tributaria tradicional.

Finalmente, la financiación dependiente, cuyo principal exponente es la participación en los tributos del Estado, aparece en el sistema como una fuente garantista; de modo que coordinada con los tributos propios, conjuntamente garantizan la suficiencia financiera de estas Entidades locales. Y es que, desde el punto de vista formal, este ingreso típico es la manifestación concreta de un derecho constitucional de aquellos. Además, con el se da cumplimiento a la función básica estatal de procurar la financiación genérica de dichas Entidades.

Su volumen viene definido por un porcentaje sobre la recaudación líquida de determinados impuestos del Estado, que va incrementándose cada año, como mínimo, en la misma medida en que se incrementa el gasto del sector estatal. De esta forma, la participación deja de ser objeto de la negociación anual a la que se veía sometida antaño, y se convierte en un mecanismo financiero de funcionamiento automático, perfectamente integrado en el sistema general.

Con independencia de ello, el sistema diseñado por la Ley Reguladora de las Haciendas Locales no excluye, incluso acepta, la posibilidad de financiación específica y excepcional para determinados Municipios mediante asignaciones complementarias, definidas con arreglo a criterios de necesidad e insuficiencia financiera manifiestas. Estas fuentes coyunturales, ideadas para resolver situaciones extraordinarias de necesidad, permiten corregir las deficiencias e injusticias que un sistema global de financiación ocasiona en situaciones particulares.

En la Hacienda provincial, la estructura del sistema de recursos de estas Entidades sigue la misma línea diseñada para los Municipios, con los mismos grupos financieros: recursos no tributarios, recursos tributarios y participación en los tributos del Estado.

En los recursos tributarios aparecen únicamente las tasas y las contribuciones especiales, y aquí radica la diferencia fundamental entre la Hacienda municipal y la provincial, y es que el campo tributario provincial se encuentra realmente limitado por la imprevisión legislativa de impuestos provinciales⁸³. Para completar el grupo, se prevé una figura semitributaria, el recargo provincial sobre el IAE, que por la reestructuración de este impuesto municipal, y por la escasa cultura de esta figura como recurso realmente provincial⁸⁴, prácticamente no aporta nada nuevo a las arcas provinciales.

La previsión de los recursos no tributarios se ha llevado a cabo siguiendo los mismos criterios que han inspirado la configuración de estos recursos en el ám-

⁸³ Posiblemente, la culpa de la ausencia de impuestos provinciales la tuvo la implementación del I.V.A. en España como recurso generalizado en todo el territorio nacional que, en buena parte, agotaba la materia imponible provincial.

⁸⁴ Los problemas con que se encontraban repetidamente las Diputaciones Provinciales para que los Municipios de su entorno le transfirieran el producto obtenido por la recaudación de este recargo fueron tales, que obligaron a introducir una garantía legal de cobro para los Entes provinciales (Ley de Presupuestos Generales del Estado para 1999, en modificación de Ley Reguladora de las Haciendas Locales), que permitía compensar de oficio a sus Ayuntamientos las cantidades dejadas de ingresar por este concepto.

bito municipal, que nos llevaba a distinguir entre ingresos no tributarios de Derecho público, e ingresos de Derecho privado.

Respecto de la participación en tributos del Estado, el mecanismo funciona del mismo modo que el previsto para la participación municipal, previéndose su distribución entre las Provincias con arreglo a diversos criterios socioeconómicos, y garantizándose un “mínimo vital” para cada Provincia.

La consecuencia de lo expuesto es que nos encontramos ante una Hacienda esencialmente dependiente, donde la participación en los tributos del Estado, y la financiación finalista, marcan decididamente, casi agotadoramente, su régimen de financiación. De ahí que algunos autores nieguen a la Hacienda provincial su consideración como sistema, y prefieran hablar de la existencia de figuras aisladas⁸⁵.

En el tercer nivel, se prevé la financiación de las Entidades supramunicipales, que se identifican con las comarcas, mancomunidades y otras Entidades municipales asociativas, y las áreas metropolitanas; y la financiación de las Entidades locales de ámbito territorial inferior al Municipio, que por su autonomía reducida, tienen un régimen financiero simplificado, y fuertemente dependiente del Municipio matriz.

Respecto a las Entidades supramunicipales, su sistema de ingresos es abierto, pues depende en gran medida de lo que disponga su normativa de creación y la legislación autonómica, con el veto general de no poder exigir impuestos (quizá para evitar la “superimposición” local sobre el mismo territorio). La única particularidad la ostentan las Áreas Metropolitanas con la posibilidad de un recargo sobre el Impuesto sobre Bienes Inmuebles sitios en el territorio de dichas Entidades.

En cuanto a los Regímenes Especiales, se trata de verdaderas innovaciones, a veces excepciones, al sistema general, que en el caso español aparecen justificadas por dos motivos: en algunas ocasiones por los condicionantes geográficos; o por los “hechos diferenciales históricos”, que nuestro sistema acepta ya como normales, aunque no dejan de romper el modelo general de financiación local.

⁸⁵ CALVO ORTEGA, R.: *Constitución y Haciendas Locales*; op. cit., (pág. 573).

Además de lo que se ha expuesto hasta este momento, que deriva de las previsiones constitucionales y de la normativa básica de Haciendas locales, y antes de abordar un estudio integral del sistema financiero local; hemos de tener en cuenta, también, las reglas generales (verdaderamente normas) que sienta el artículo 9 CEAL para el conjunto del sistema financiero local. De su articulado podemos extraer las siguientes pautas de general aplicación al sistema:

- Una parte al menos, de los recursos financieros de las Entidades locales debe provenir de ingresos patrimoniales y de tributos locales respecto de los que tengan la potestad de fijar la cuota o el tipo dentro de los límites de la Ley.
- Los sistemas financieros sobre los cuales descansan los recursos de que disponen las Entidades locales deben ser de una naturaleza suficientemente diversificada y evolutiva como para permitirles seguir, en la medida de lo posible y en la práctica, la evolución real de los costes del ejercicio de sus competencias.
- La protección de las Entidades locales financieramente más débiles reclama la adopción de procedimientos de compensación financiera o de las medidas equivalentes destinadas a corregir los efectos del desigual reparto de las fuentes potenciales de financiación, así como de las cargas que les incumben. Tales procedimientos, o medidas, no deben reducir la libertad de opción de las Entidades locales, en su propio ámbito de competencia.

Se trata de principios rectores o inspiradores del sistema, más que de medidas concretas, que el legislador estatal y autonómico debe tener en cuenta a la hora de regular la materia. Y aunque el sistema diseñado por la legislación básica de Haciendas locales es anterior a la entrada en vigor de este Tratado, se puede decir que se cumple, aunque no con creces, estas previsiones en el sistema actual. Sin perjuicio de esto, una futura reforma del sistema de financiación de las Haciendas locales debería ser más “complaciente” con los principios comunitarios, y profundizar más en la autonomía financiera local, pues esta es la línea a la que apunta decididamente la Carta Europea.

Tras esta introducción estamos en condiciones de abordar el contenido del artículo 2 TRLHL, que enumera como recursos que constituyen la Hacienda de las Entidades locales los siguientes:

- a) Los ingresos procedentes de su patrimonio y demás de derecho privado.
- b) Los tributos propios clasificados en tasas, contribuciones especiales e impuestos y los recargos exigibles sobre los impuestos de las Comunidades Autónomas o de otras Entidades locales.

- c) Las participaciones en los tributos del Estado y de las Comunidades Autónomas.
- d) Las subvenciones.
- e) Los percibidos en concepto de precios públicos.
- f) El producto de las operaciones de crédito.
- g) El producto de las multas y sanciones en el ámbito de sus competencias.
- h) Las demás prestaciones de derecho público.

Debe entenderse que se trata de una enumeración de máximos, esto es, aunque el precepto alude a estos recursos como integrantes de las Haciendas locales, según el nivel hacendístico en el que nos encontremos, en función de la clasificación subjetiva que hemos adoptado, podrán darse todos, o sólo algunos de los mencionados.

En esta enumeración se aprecia cómo el Texto Refundido de la Ley recoge los dos mecanismos financieros expresamente consagrados en la Constitución: los tributos propios de las Entidades locales y la participación de éstas en los tributos del Estado y en los de las Comunidades Autónomas. Aunque, como era de esperar, y dado que la CE calificó estos dos mecanismos como fundamentales pero nunca únicos, la lista va más allá del mero tenor constitucional, y sienta un sistema más desarrollado y complejo.

B. LA HACIENDA MUNICIPAL: RÉGIMEN COMÚN

La Hacienda municipal es, sin duda, la más desarrollada de las Haciendas locales españolas, de ahí que pueda absorber la totalidad de los recursos que acaban de enumerarse. Es en este nivel hacendístico en el que nos vamos a encontrar el sistema de ingresos más completo y perfecto, y esto las sitúa en una posición preferente dentro del sistema financiero local.

Asimismo, nos encontramos ante la Hacienda local más autónoma, o menos dependiente frente otras Administraciones, ya que el volumen de la financiación propia (constituida por los recursos públicos propios y los ingresos patrimonia-

les), en números globales, es superior a la financiación ajena (integrada por las transferencias y el endeudamiento), aunque, eso sí, en muy escasa cuantía⁸⁶.

Para abordar el estudio de los distintos recursos municipales vamos a tomar en consideración los siguientes criterios de clasificación de modo conjunto:

- En función de su régimen jurídico, se agrupan en ingresos de derecho público e ingresos de derecho privado.
- En función de la normativa aplicable, y como subclasificación de los ingresos de derecho público, se distingue entre ingresos tributarios y no tributarios (también denominados “otros ingresos de derecho público”). Estos últimos admitirían una subclasificación en función de su carácter endógeno o externo.
- A su vez, según la naturaleza de cada figura tributaria, hay que distinguir entre; impuestos, tasas y contribuciones especiales.
- Un último nivel clasificatorio, en función de su presencia o no obligada en la Hacienda municipal, nos lleva a distinguir entre impuestos obligatorios e impuestos potestativos.

Si ascendemos en la escala clasificatoria, el resto de niveles que hemos dejado no admitirían división, al menos, bajo un criterio universal y positivo.

1. Los recursos tributarios municipales

Son ingresos tributarios locales los procedentes de sus tasas, contribuciones especiales e impuestos, así como los recargos que puedan exigir sobre los impuestos de las Comunidades Autónomas y otras Entidades locales.

La CE utiliza un término atípico para aludir a los tributos locales calificándolos como «*tributos propios*», aunque no es la primera vez que aparece en nuestro

⁸⁶ Según los datos extraídos de la liquidación de los presupuestos municipales del año 2001, los tributos propios representaban el 49,95 % sobre el total y los ingresos patrimoniales el 5,62 %, lo que arroja un subtotal de 55,57 %. Frente a ellos, las transferencias representaron el 37,28%, y el endeudamiento el 7,15 %, que sumadas importan 44,43 %. Fuente: DIRECCIÓN GENERAL DE FINANCIACIÓN TERRITORIAL. MINISTERIO DE ECONOMÍA Y HACIENDA.

Derecho una expresión semejante⁸⁷. Las posiciones doctrinales en torno a esta ambigua expresión han sido múltiples, pudiendo concretarse en tres⁸⁸:

- El tributo propio es algo exclusivo y adecuado para una determinada Hacienda territorial⁸⁹.
- El tributo es propio cuando el Ente titular goza de las potestades necesarias para exigir y definir el tributo⁹⁰.
- El tributo propio es la proyección práctica de la autonomía financiera reconocida a un Ente. En esta línea se ha posicionado el Tribunal Constitucional⁹¹.

Apostamos por esta última línea jurisprudencial en el sentido de que la titularidad de un tributo reconocida formalmente por el ordenamiento jurídico no va necesariamente unida a que el Ente tenga potestades sobre el mismo, o a que resulte idóneo para su Hacienda. Por lo que podríamos concluir definiendo el tributo propio como aquel que pertenece al sistema o subsistema tributario de la propia entidad, sobre el cual ésta goza de cierta autonomía normativa⁹². Se trata de percibir el tributo propio como aquel mecanismo mediante el cual el Ente local da efectividad a una determinada figura, involucrándose en el proceso de responsabilidad fiscal frente a sus ciudadanos y contribuyentes, aunque la competencia para determinar los elementos definidores se compartan o provengan de otro Ente.

⁸⁷ El artículo 115 del Proyecto de Constitución Española de 1931 señalaba que: «*Las Haciendas de las Corporaciones Locales o Regionales se basarán sobre sus propios impuestos y contribuciones...*», aunque, finalmente, esta redacción no vio la luz. También en el Derecho comparado encontramos expresiones similares como en la Constitución Italiana de 1947 (art. 119.2).

⁸⁸ JIMÉNEZ COMPAIRED, I. analiza y expone los principales pronunciamientos doctrinales en torno a esta cuestión en: *La imposición propia de las Comunidades Autónomas*, Serie Derecho Público; BOE, Madrid, 1994.

⁸⁹ ESEVERRI MARTÍNEZ, E.: «Inconstitucionalidad del art. 13.1 de la Ley de Saneamiento y Regulación de las Haciendas Locales»; Impuestos nº 2, 1988.

⁹⁰ PALAO TABOADA, C.: *La Hacienda Regional y el Proyecto de Constitución*; Universidad de Zaragoza, Zaragoza, 1978.

⁹¹ En STC 19/1987, de 17 de febrero, en relación con el principio de autonomía constitucional, precisaba que: «...autonomía que, en lo que a las Corporaciones locales se refiere, posee también una proyección en el terreno tributario, pues estos entes habrán de contar con tributos propios y sobre los mismos deberá la ley reconocerles una intervención en su establecimiento o exigencia...».

⁹² Esta es la conclusión a la que llega JIMÉNEZ COMPAIRED, I., en: *La imposición propia...*, op. cit. (pág. 78).

Según esto, podemos intuir que la CE utiliza este término, simplemente, por contraposición a la otra fuente fundamental de las Haciendas locales que representa la participación en los tributos del Estado, y que se vincula a un recurso que tiene su origen en el Estado, pero que al provenir de la riqueza que generan los bienes o las personas radicadas en el término municipal, viene a compensar el flujo de riqueza que emigra desde los “activos” locales a las arcas del Estado.

Se ha llegado a realizar un matiz en el concepto de tributos propios debido al distinto grado de autonomía financiera con la que cuenta el Ente local para intervenir en unos u otros. Y así, en un sentido genérico, es tributo propio aquel cuya cuantificación es definida, aunque sólo sea en parte, por la Corporación local, de modo que cualquiera de los previstos en el TRLHL encajaría en este concepto⁹³. Pero la vertiente más restrictiva, con menos apoyos doctrinales, prefiere reservar el término para aquellas figuras que el Ente local puede establecer potestativamente.

Dejando ya las disquisiciones doctrinales en torno a la naturaleza y concepto, los tributos propios se caracterizan por ser ingresos de derecho público, de exclusiva titularidad de las Administraciones Públicas que estén dotadas, además, de poder tributario, originario o derivado. Como consecuencia de ello, aparecen revestidos de un conjunto de garantías (en su aprobación, gestión y cobro) acordes con las potestades o prerrogativas innatas a todo poder tributario.

Su régimen jurídico es especial y diferenciado del resto de ingresos de derecho público, y viene definido en las previsiones parciales que establece la Ley de Haciendas Locales y, por reenvío de esta, en la Ley General Tributaria. También puede contribuir la normativa de desarrollo de la legislación estatal que dicte cada Comunidad Autónoma. Y finalmente, su régimen se completa con las disposiciones que establece autónomamente cada Corporación local a través de sus Ordenanzas Fiscales.

El diseño del sistema tributario actual fue fruto de un proceso de racionalización/simplificación llevado a cabo con la publicación de la originaria Ley Reguladora de las Haciendas Locales, que ponía orden a una larga evolución histórica a lo largo de la cual habían surgido espontáneamente figuras, según las circuns-

⁹³ Esta es la opinión de GIARDINA, E.: *L'autonomia tributaria e le compartecipazioni delle istituzioni locali*; Università degli Studi Di Catania. 2003, que vincula su concepto al poder de hacer variar la recaudación del mismo.

tancias de cada momento, que se asemejaban más a un colage, con superposiciones, que a un régimen en sí, que respondiera a sistemática alguna.

Con la publicación de la legislación básica de Haciendas locales en 1988, el legislador estatal llevó a cabo un proceso de racionalización, simplificación y homologación del sistema tributario local, integrado hasta ese momento por una larga lista de tasas, de contribuciones especiales, y por un conjunto de hasta diez figuras impositivas distintas, desconectadas entre sí, y carentes de una justificación común.

En este sistema originario las tasas fueron marginadas a favor de los precios públicos, y se suprimieron las contribuciones especiales de carácter obligatorio. Pero, sin duda, el mayor avance se produjo en el campo impositivo, donde se redujeron a cinco los impuestos municipales, a la vez que se establecían los mecanismos necesarios de delegación de competencias y de adopción de acuerdos de colaboración.

Los objetivos que inspiraron al legislador iban dirigidos a racionalizar el sistema tributario local, a modernizar las estructuras de los tributos locales, y a perfeccionar el aprovechamiento de la materia imponible reservada a la tributación local, procurando, a la vez, facilitar la gestión del sistema diseñado. Para lograrlo, en primer lugar, se delimitó la materia imponible reservada a la tributación local; en segundo lugar, se idearon figuras impositivas más adecuadas para el aprovechamiento de esa materia imponible; y por último, se suprimieron aquellos tributos que podían solaparse con las figuras impositivas de nueva creación, descongestionando los “activos” tributarios locales. Aunque si bien es cierto que este proceso de sustitución de figuras no pretendía en ningún momento seguir una línea continuista, por razones de pura técnica transitoria, cada uno de los antiguos impuestos quedó, inevitablemente ligado a alguno de los nuevos, vinculación que se estableció, lógicamente, en base a la semejanza en la materia gravada por unos y otros.

Los tres grandes objetos sobre los que podía recaer la imposición local se concretaron en los bienes inmuebles, las actividades económicas y los vehículos a motor, todos ellos radicados en el término municipal. Y dieron lugar, respectivamente, a las tres principales figuras impositivas locales, que se convirtieron en obligatorias para todo el sistema: el Impuesto sobre Bienes Inmuebles, el Impuesto sobre Actividades Económicas y el Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica. El conjunto impositivo se completó con otros dos impuestos, cuya exacción se dejaba en manos del Ente municipal: el Impuesto sobre Cons-

trucciones, Instalaciones y Obras, y el Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana.

En realidad, esta línea de restricción impositiva se inició unos años antes con la Ley 44/1978, de 8 de septiembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, cuya Disposición Transitoria Segunda transformó en tributos locales de carácter real la Contribución Territorial Urbana, la Contribución Territorial Rústica y Pecuaria, la Licencia Fiscal del Impuesto Industrial y la Licencia Fiscal del Impuesto sobre los Rendimientos del Trabajo Personal.

También, la Ley 6/1979, de 25 de septiembre, sobre régimen transitorio de la imposición indirecta hizo desaparecer del Impuesto sobre el Lujo la tenencia y disfrute de palacios, hoteles particulares y chalets, que antes regulaba el Texto Refundido del Impuesto sobre el Lujo, en su artículo 36.

Por su parte, el Real Decreto 2/1980, de 11 de enero, sobre medidas económico-fiscales complementarias de la elevación del precio de productos petrolíferos, en su artículo 2, suprimió el Impuesto de tenencia y disfrute de automóviles, regulado en el artículo 35 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre el Lujo. Para evitar desequilibrio financiero a las Entidades locales afectadas, la supresión se acompañó de una compensación a los Ayuntamientos a través a los Presupuestos Generales del Estado, equivalente al importe de la participación (del 90 por 100) correspondiente al año 1979. Esto, sin embargo, no impidió que se autorizara a los Ayuntamientos al año siguiente la elevación del Impuesto Municipal de Circulación de Vehículos de Motor (art. 21 de la Ley 40/1981, de 28 de octubre).

Y un último, quizá el más destacado avance en esta evolución hasta la reforma introducida por la Ley de Haciendas Locales de 1988, lo protagonizó la Ley 24/1983, de 21 de diciembre, de medidas urgentes de saneamiento y regulación de Haciendas Locales. Esta Ley permitió a los Ayuntamientos, potestativamente, establecer un recargo en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, y fijar discrecionalmente el tipo de gravamen de la Contribución Territorial Urbana y de la Contribución Territorial Rústica, a partir de 1 de enero de 1984.

Por lo que respecta a la clasificación, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 2.1.b) TRLHL, los recursos tributarios de las Haciendas locales se sistematizan en:

- Impuestos, divididos, a su vez, en obligatorios y potestativos.
- Tasas.

- Contribuciones especiales.
- Y los recargos exigibles sobre los impuestos de las Comunidades Autónomas o de otras Entidades locales (prácticamente en desuso).

a. Los Impuestos. Se trata, como ya hemos adelantado en ocasiones anteriores, de la figura clave del sistema tributario local y, aún, de la propia autonomía financiera local.

A continuación realizaremos un breve recorrido por cada una de las figuras impositivas, en función de la clasificación realizada, deteniéndonos en los elementos esenciales configuradores del impuesto.

a.1. Los Impuestos Obligatorios: Son exigidos por todo Ayuntamiento sin necesidad de acuerdos de imposición y ordenación. Su presencia en la Entidad local nace *ex lege*, por lo que el margen de autonomía concedido aquí a la Corporación local es casi nulo.

Tienen esta consideración el Impuesto sobre Bienes Inmuebles, el Impuesto sobre Actividades Económicas y el Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica.

EL IMPUESTO SOBRE BIENES INMUEBLES (IBI)

Representa el buque insignia de la financiación municipal por su consolidación y calado entre los contribuyentes, y por su impacto en el volumen de ingresos⁹⁴.

El actual impuesto concentró y sustituyó a las anteriores Contribución Territorial Rústica y Pecuaria, Contribución Territorial Urbana y al Impuesto Municipal sobre Solares. Su regulación actual la encontramos en la Subsección 2ª de la Sección 3ª del Capítulo II del Título II del TRLHL (artículos 60 y siguientes).

⁹⁴ Supone el 51,48% del total de los impuestos directos municipales en volumen de recaudación, y alrededor del 30% del total de los impuestos de la Entidad. Fuente: DGFT, antes aludida.

Se caracteriza por ser un impuesto directo, real, objetivo, compartido en su gestión, y de titularidad municipal, y por tener carácter obligatorio para el Ente local.

El hecho imponible del impuesto viene definido por la titularidad de alguno de los siguientes derechos sobre los bienes inmuebles sitos en el Municipio:

- a) Una concesión administrativa sobre inmuebles o sobre los servicios públicos a que se hallen afectos.
- b) Un derecho real de superficie.
- c) Un derecho real de usufructo.
- d) El derecho de propiedad.

Como cuestión previa, a efectos catastrales, tiene la consideración de bien inmueble la parcela o porción de suelo de una misma naturaleza, enclavada en un término municipal y cerrada por una línea poligonal que delimita, a tales efectos, el ámbito espacial del derecho de propiedad de un propietario o de varios *pro indiviso* y, en su caso, las construcciones emplazadas en dicho ámbito, cualquiera que sea su dueño, y con independencia de otros derechos que recaigan sobre el inmueble.

En base a esta definición, se incluyen en el concepto de bienes inmuebles:

- a) Los diferentes elementos privativos de los edificios que sean susceptibles de aprovechamiento independiente, sometidos al régimen especial de propiedad horizontal, así como el conjunto constituido por diferentes elementos privativos mutuamente vinculados y adquiridos en unidad de acto así como, en las condiciones que reglamentariamente se determinen, los trasteros y las plazas de estacionamiento en *pro indiviso* adscritos al uso y disfrute exclusivo y permanente de un titular.
- b) El ámbito espacial de una concesión administrativa sobre los bienes inmuebles o sobre los servicios públicos a los que se hallen afectos.
- c) Los bienes inmuebles de características especiales.

A efectos del impuesto, los bienes inmuebles se clasifican en tres categorías: urbanos, rústicos, e inmuebles de características especiales. El carácter urbano o rústico del inmueble dependerá, en todo caso, de la naturaleza de su suelo, cuya determinación concreta viene regulada en el Real Decreto Legislativo 1/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Catastro Inmobiliario (artículo 2).

- Suelo de Naturaleza Urbana: El clasificado por el planeamiento urbanístico como urbano; el que de conformidad con la normativa urbanística tenga la consideración de urbanizable⁹⁵; y el que reúna las características contenidas en la misma legislación urbanística⁹⁶. Tendrán la misma consideración aquellos suelos en los que puedan ejercerse facultades urbanísticas equivalentes a los anteriores según la legislación autonómica. Se exceptúa de la consideración de este tipo de suelo el que integre los bienes inmuebles de características especiales.
- Suelo de Naturaleza Rústica: Aquel que no sea de naturaleza urbana conforme a lo dispuesto en el apartado anterior, ni esté integrado en un bien inmueble de características especiales.
- Bienes Inmuebles de Características Especiales: El conjunto complejo de uso especializado, integrado por suelo, edificios, instalaciones y obras de urbanización y mejora que, por su carácter unitario y por estar ligado de forma definitiva para su funcionamiento, se configura a efectos catastrales como un único bien inmueble.

En concreto, se consideran bienes inmuebles de características especiales los comprendidos en los siguientes grupos⁹⁷:

- a) Los destinados a la producción de energía eléctrica y gas, al refino de petróleo, y las centrales nucleares.

⁹⁵ Disposición adicional segunda de la Ley 6/1998, de 13 de abril, sobre Régimen del Suelo y Valoraciones.

Debe advertirse que la anterior legislación estatal urbanística de 1992 (a la que sustituyó la actual legislación básica estatal de 1998, como consecuencia de la declaración de inconstitucionalidad que vertió el Tribunal Constitucional sobre la casi totalidad de la Ley por invasión estatal de competencias autonómicas), distinguía dos tipos de suelo urbanizable: programado y no programado, en función de las expectativas de convertirse a más corto o largo plazo en suelo urbano apto para edificar, distinción que algunas Comunidades Autónomas han mantenido en su legislación urbanística. En cualquier caso, esta distinción tenía y tiene efectos puramente urbanísticos puesto que la sujeción al impuesto es la misma en uno y otro caso.

⁹⁶ Artículo 8 de la Ley antes citada. En este sentido, existía una consolidada línea jurisprudencial anterior a la actual redacción del precepto que declaraba sujeto al Impuesto los terrenos de naturaleza urbana aunque no estuvieran clasificados como tales en el planeamiento (como ejemplo la Resolución del TEAC de 9/4/1997).

⁹⁷ Muchos han sido los pronunciamientos que han ido sujetando a la aplicación del Impuesto una serie de inmuebles atípicos como los complejos hidroeléctricos (STSJ Cataluña 12/7/1996), los saltos de agua (STSJ Galicia 12/3/1996), los puertos de atraque (STS 17/3/1995), las presas (Resolución TEAC 25/1/1995), los inmuebles situados en finca rústica y destinados a vivienda (STSJ Castilla La Mancha 23/5/1995), las centrales nucleares (SAN 12/11/1996), los aparcamientos (STSJ Cataluña 5/6/2001), etc. O excluyéndolos de la aplicación del mismo como las construcciones enclavadas en suelo rústico (STSJ Cataluña 6/10/1993), las áreas de cultivo en regadío (STSJ Madrid 17/17/1995), etc.

- b) Las presas, saltos de agua y embalses, incluido su lecho o vaso, excepto las destinadas exclusivamente al riego.
- c) Las autopistas, carreteras y túneles de peaje.
- d) Los aeropuertos y puertos comerciales.

Todo lo que antecede demuestra que la clasificación otorgada a los terrenos por el correspondiente plan general de ordenación urbana de la ciudad, o documento similar, produce una primera diferenciación en cuanto al valor de las propiedades y, consecuentemente, en el plano tributario, que tiene consecuencias económicas para el Ayuntamiento (supone un aumento real de su materia imponible), para los particulares (implica una mayor presión fiscal sobre su patrimonio), y para otras Administraciones sectoriales actuantes⁹⁸.

Por lo que respecta a las exenciones fiscales, la Ley distingue dos tipos:

- Automáticas, o impuestas *ope legis*; en función de la naturaleza del bien (objetivas); o del titular del mismo (subjetivas).
- Rogadas, o a solicitud de parte interesada⁹⁹. Pueden ser, a su vez, legales, que necesitan sólo de la previsión legal; y potestativas para el Ayuntamiento, que necesitan, además de la previsión legal, la incorporación a la Ordenanza Fiscal para su vigencia efectiva.

Las exenciones automáticas subjetivas benefician a bienes inmuebles cuya titularidad pertenece a alguna de las siguientes instituciones:

- Los que sean propiedad del Estado, de las Comunidades Autónomas o de las Entidades locales que estén directamente afectos a la seguridad ciudadana y a los servicios educativos y penitenciarios, así como los del Estado afectos a la Defensa Nacional¹⁰⁰.

⁹⁸ Esto demuestra la conexión entre dos importantes políticas públicas locales: la urbanística y la presupuestaria y financiera.

⁹⁹ El procedimiento para resolver la concesión de beneficios fiscales sobre el IBI está regulado en el R. D. 803/1993, de 28 de mayo, estableciéndose un plazo máximo de seis meses para la resolución del mismo, otorgándoles efectos desestimatorios al silencio presunto.

¹⁰⁰ Para delimitar estas exenciones ha sido necesaria, de nuevo, la intervención de los tribunales. Así, la exención de bienes afectos a servicios penitenciarios (STSJ Castilla la Mancha 12/6/1996), la no exención del Parque Móvil del Estado (STSJ La Rioja 29/1/1996), la exención de diversas instalaciones vinculadas a la Guardia Civil (SSTSSJ La Rioja 22/1/1997, Madrid 17/5/1996, Castilla la Mancha 12/5/1997), etc. Por todas las que se refieren a bienes afectos a la defensa nacional, puede consultarse la STS 29/3/2003, que fi-

- Los bienes comunales y los montes vecinales en mano común.
- Los de la Iglesia Católica, y los de las asociaciones confesionales no católicas legalmente reconocidas.
- Los de la Cruz Roja Española.

Las exenciones automáticas objetivas benefician a los siguientes bienes inmuebles en todo el territorio nacional:

- Los inmuebles a los que sea de aplicación la exención en virtud de convenios internacionales en vigor y, los de los Gobiernos extranjeros destinados a su representación diplomática, consular, o a sus organismos oficiales.
- La superficie de los montes poblados con especies de crecimiento lento reglamentariamente determinadas.
- Los terrenos ocupados por las líneas de ferrocarriles y los edificios enclavados en los mismos terrenos, que estén dedicados a estaciones, almacenes o a cualquier otro servicio indispensable para la explotación de dichas líneas.

Por su parte, las exenciones legales rogadas benefician a los siguientes inmuebles:

- Los bienes inmuebles que se destinen a la enseñanza por centros docentes acogidos, total o parcialmente, al régimen de concierto educativo.
- Los declarados expresa e individualizadamente monumento o jardín histórico de interés cultural.
- La superficie de los montes en que se realicen repoblaciones forestales o regeneración de masas arboladas, sujetas a proyectos de ordenación o planes técnicos aprobados por la Administración forestal.

Finalmente, las exenciones rogadas potestativas para el Ayuntamiento son:

- Exención a favor de los bienes de que sean titulares los centros sanitarios de titularidad pública, siempre que los mismos estén directamente afectados al cumplimiento de los fines específicos de los referidos centros.
- En razón de criterios de eficiencia y economía en la gestión recaudatoria del tributo, se puede establecer la exención de los inmuebles rústicos y urbanos

ja los requisitos de esta exención, y por las que se refieren a bienes afectos a servicios educativos, puede consultarse la STS 2/7/2003.

cuya cuota líquida no supere la cuantía que se determine mediante Ordenanza Fiscal.

No obstante, las exenciones previstas en el IBI tienen naturaleza contingente y estructural, por lo que han variado sin cesar desde la existencia del impuesto; de ahí el desfile incansable de Leyes y Reales Decretos que han introducido novedades en esta materia.

Antes de abandonar el hecho imponible, la contingencia de una doble imposición entre el IBI y el ICIO o el IAE (aunque parece meridiana la falta de colisión entre uno y otros), ha sido llevada a los tribunales, y se ha rechazado de plano porque, en el segundo, se grava la manifestación de riqueza puesta de manifiesto como consecuencia de la realización de una obra, y en el tercero es la mera realización de una actividad (aunque sea una obra de construcción de vivienda), frente a lo que sujeta este impuesto que viene definido por la mera titularidad de la propiedad del bien o de algún derecho sobre él¹⁰¹.

Son sujetos pasivos del impuesto, a título de contribuyentes, las personas físicas y jurídicas, y las Entidades a que se refiere el artículo 35.4 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria¹⁰², que ostenten la titularidad del derecho que define el hecho imponible.

Una de las mayores polémicas en torno al sujeto pasivo se ha planteado en relación con los servicios municipales prestados de modo indirecto. En estos casos, la jurisprudencia ha tenido que intervenir para aclarar que en una concesión administrativa el sujeto pasivo es siempre el concesionario, o que no es sujeto pasivo la sociedad que gestiona un servicio municipal bajo la modalidad de empresa mixta¹⁰³.

La base imponible del impuesto está constituida por el valor catastral de los bienes inmuebles, cuya valoración y gestión se determina en las normas reguladoras del catastro inmobiliario. Aunque la jurisprudencia ha reiterado que el valor

¹⁰¹ Sobre doble imposición puede consultarse la STSJ de Andalucía (Málaga) de 29/9/2000.

¹⁰² Herencias yacentes, comunidades de bienes y demás entidades que, carentes de personalidad jurídica, constituyan una unidad económica o un patrimonio separado susceptible de imposición.

¹⁰³ Entre otras, STSJ Andalucía (Granada) 30/1/1993, STSJ Asturias 8/6/2001, RTEAC 24/5/1995 y 5/6/1996, STS 25/9/2000.

catastral debe fijarse con referencia al valor de mercado, sin exceder de éste¹⁰⁴; lo cierto es que, en la práctica, el valor catastral suele reflejar un valor sensiblemente inferior al del mercado, lo que, de algún modo, es tolerado por las Administraciones competentes con el fin de evitar una excesiva presión fiscal sobre el contribuyente.

Actualmente, se permite la reducción de la base imponible en aquellos casos de revisión o modificación de los valores catastrales cuya finalidad es diferir, a lo largo de diez años, los efectos alcistas que este mecanismo opera en el valor impositivo del bien¹⁰⁵. La aplicación de esta reducción, en caso de proceder, da lugar a la base liquidable.

La evolución legislativa que ha seguido la fijación de la cuota constituye un claro exponente de la pugna autonómica local con el Estado, transformándose desde un sistema de tipo único y universal, seguida de una etapa de máximos y mínimos, hasta un sistema de tipo mínimo con admisión de tipos incrementados y reducidos.

Tras la última modificación, se establecen tres tipos básicos porcentuales en función de la naturaleza del bien inmueble: el 0,4 por 100 cuando se trate de bienes de naturaleza urbana; el 0,3 por 100, para bienes de naturaleza rústica; y del 0,4 hasta el 1,3 para inmuebles de características especiales¹⁰⁶. A partir de aquí se posibilitan cuatro contingencias de incremento, siempre que el Ayuntamiento lo acoja en sus Ordenanzas Fiscales (Municipios que sean capital de Provincia o Comunidad Autónoma; Municipios en los que se preste servicio de transporte público colectivo de superficie; Municipios cuyos Ayuntamientos presten más servicios de aquellos a los que están obligados; y Municipios en los que los terrenos de naturaleza rústica representan más del 80 por ciento de la superficie total del término —ésta únicamente afectaría a inmuebles rústicos—. Y

¹⁰⁴ STSJ Castilla y León 10/1/2001, entre otras.

¹⁰⁵ La reducción se aplica a los bienes inmuebles cuyo valor catastral se incremente. Para obtener el importe de la reducción, se calcula el denominado «componente individual», que se obtiene por la diferencia entre el nuevo valor catastral asignado al inmueble y su valor base. El importe de la reducción de la base imponible se obtiene multiplicando el «componente individual» por 0,9 el primer año; por 0,8 el segundo año; y así sucesivamente hasta que la reducción sea cero.

¹⁰⁶ La disposición transitoria octava del TRLHL prevé un régimen transitorio para este tipo de bienes en lo que afecta a su cuantificación.

un tipo reducido, por un período máximo de seis años, cuando en un Municipio entren en vigor nuevos valores catastrales.

Asimismo, los Ayuntamientos podrán recoger en sus respectivas Ordenanzas Fiscales tipos diferenciados para los inmuebles urbanos no residenciales, atendiendo a la naturaleza del uso establecido en la normativa catastral para la valoración de las construcciones¹⁰⁷, y que prevea el correspondiente instrumento urbanístico. Dichos tipos podrán aplicarse, como máximo, al diez por ciento de los inmuebles urbanos que, para cada uso, tengan mayor valor catastral.

Una última novedad de la reciente modificación legislativa fue la introducción de un recargo, de hasta el 50 por ciento de la cuota líquida del impuesto, para inmuebles de uso residencial que se encuentren desocupados con carácter permanente, por cumplir las condiciones que se determinen reglamentariamente. Esta medida puede ser observada con una finalidad parafiscal, para paliar la tendencia alcista en el precio de la vivienda y posibilitar el acceso a la vivienda de algunos sectores de la población.

Existe un segundo tipo de beneficios fiscales que vienen identificados con las bonificaciones en la cuota del impuesto. También aquí se acude a la distinción entre bonificación automática u obligatoria y rogada.

Son bonificaciones obligatorias:

- Bonificación de entre el 50 y el 90 por 100 en la cuota íntegra del impuesto, siempre que así se solicite por los interesados antes del inicio de las obras, sobre los inmuebles que constituyan el objeto de la actividad de las empresas de urbanización, construcción y promoción inmobiliaria tanto de obra nueva

¹⁰⁷ Los posibles usos del suelo urbanos, de acuerdo con el R. D. 1020/1993, de 25 de junio, por el que se aprueban las normas técnicas de valoración y el cuadro marco de valores del suelo y de las construcciones para determinar el valor catastral de los bienes inmuebles de naturaleza urbana, son, además del residencial: industrial, oficinas, comercial, deportivo, espectáculos, ocio y hostelería, sanidad y beneficencia, culturales y religiosos y edificios singulares.

Por otro lado, disposición transitoria decimoquinta señala que, en tanto no se aprueben las nuevas normas reglamentarias en materia de valoración catastral, la diferenciación de tipos de gravamen por usos en el Impuesto sobre Bienes Inmuebles prevista en esta ley se realizará atendiendo a los establecidos en el cuadro de coeficientes del valor de las construcciones recogido en la norma 20 del anexo al Real Decreto 1020/1993.

como de rehabilitación equiparable a ésta, y no figuren entre los bienes de su inmovilizado¹⁰⁸.

- Bonificación del 50 por 100 en la cuota íntegra del impuesto, durante los tres períodos impositivos siguientes al del otorgamiento de la calificación definitiva, para las viviendas de protección oficial y las que resulten equiparables a éstas conforme a la normativa de la respectiva Comunidad Autónoma.
- Bonificación del 95 por 100 de la cuota íntegra sobre los bienes rústicos de las cooperativas agrarias y de explotación comunitaria de la tierra.

En la otra posición se encuentran las siguientes bonificaciones potestativas, a voluntad del Ayuntamiento:

- Bonificación de hasta el 90 por 100 de la cuota íntegra del impuesto a favor de los bienes inmuebles urbanos ubicados en áreas o zonas del Municipio que, conforme a la legislación y planeamiento urbanísticos, correspondan a asentamientos de población singularizados por su vinculación o preeminencia de actividades primarias de carácter agrícola, ganadero, forestal, pesquero o análogas.
- Bonificación de hasta el 90 por 100 de la cuota íntegra del impuesto a favor de cada grupo de bienes inmuebles de características especiales.
- Bonificación de hasta el 90 por 100 de la cuota íntegra del impuesto a favor de aquellos sujetos pasivos que ostenten la condición de titulares de familia numerosa.
- Bonificación de hasta el 50 por 100 de la cuota íntegra del IBI en los que se hayan instalado sistemas para el aprovechamiento térmico o eléctrico de la energía proveniente del sol.

Unas y otras bonificaciones necesitan, además de la previsión legal, la incorporación a la Ordenanza Fiscal y su ordenación sustantiva, para alcanzar vigencia efectiva.

El devengo del impuesto se produce el primer día del período impositivo que coincide con el año natural. Al tratarse de un impuesto cuya proyección es anual, las alteraciones de orden físico, económico o jurídico que se produzcan en los

¹⁰⁸ Sobre el plazo para disfrutar de esta bonificación pueden consultarse las Sentencias SSTSSJ Canarias 17/7/1995, Madrid 19/2/1996, o Valencia 13/5/1996.

bienes gravados tendrán efectividad en el ejercicio siguiente a aquel en que se produzcan, lo que obliga a las Entidades locales (y a las Gerencias Territoriales del Catastro en lo que a ellas incumbe sobre cambio de titularidad) a realizar una labor de previsión del impuesto, y de ordenación del mismo, que debe quedar cerrada antes del fin del año anterior a su efectividad. Esto influye decididamente en el proceso de actualización/modificación de las respectivas Ordenanzas Fiscales.

Mención detallada merece la gestión catastral del impuesto. Hasta la Ley 48/2002, de 23 de diciembre, del Catastro Inmobiliario (vigente hasta el 9 de marzo de 2004), predecesora del actual Texto Refundido, la gestión catastral del impuesto se contenía en la propia Ley de Haciendas Locales. Sin embargo, razones de técnica jurídica, y de sistemática, y la creciente percepción de la importancia de coordinar y unificar todas las tareas relacionadas con su elaboración (o, lo que es lo mismo, con el mantenimiento actualizado de la base de datos, que constituye su principal activo), aconsejaban vaciar la normativa de Haciendas locales de las normas relativas a la gestión catastral.

Esta regulación separada de la información catastral no ha desvirtuado, sino todo lo contrario, la naturaleza tributaria de la institución, al servir aquélla como elemento de referencia para la gestión de diversas figuras tributarias presentes en los tres niveles territoriales de la Hacienda Pública. Así lo ha reconocido expresamente el Tribunal Constitucional cuando indica que, al tratarse de una institución común e indispensable para la gestión de alguno de los impuestos estatales más relevantes, el Catastro ha de incardinarse, sin lugar a dudas, en la Hacienda General del artículo 149.1.14ª de la Constitución Española¹⁰⁹.

Es en esta justificación donde se apoya la privación *ab initio* a los Entes locales de las competencias en materia de gestión, y la consiguiente adscripción del Catastro al Ministerio de Hacienda como competencia exclusiva del Estado; y, por derivación de ello, la competencia de los Tribunales Económico-Administrativos del Estado para la revisión de los actos resultantes de los procedimientos catastrales. No obstante la competencia estatal, se han tenido en cuenta en la nueva regulación las aspiraciones de los Ayuntamientos en orden a desempeñar un mayor protagonismo en la gestión del Catastro.

¹⁰⁹ En la Sentencia de 16 de diciembre de 1999.

Esta nueva Ley concibe el Catastro como lo que realmente es, un registro administrativo puesto a disposición del conjunto de las Administraciones públicas, fedatarios y ciudadanos, todo ello sin perjuicio de la competencia y funciones atribuidas al Registro de la Propiedad. Correlativamente ofrece, respecto del titular, una regulación de su posición ante la Administración que podría calificarse de auténticamente estatutaria.

Dada la complementariedad y sucesión de la gestión catastral y tributaria dentro de un mismo proceso liquidatorio, podemos calificar el IBI como un impuesto de gestión compartida, distinguiendo dentro de este proceso las siguientes funciones:

- La gestión catastral. Que puede definirse como el conjunto de actuaciones, estudios técnicos y económicos y actos administrativos dirigidos a la formación, mantenimiento y actualización de los datos catastrales. Estas actuaciones son competencia del Estado, a través de la Dirección General del Catastro y de sus Gerencias Territoriales (Ministerio de Economía y Hacienda), sin perjuicio de las delegaciones que habilita la Ley.
- La gestión tributaria, competencia de las propias Entidades locales, que incluye las funciones de liquidación del impuesto; concesión y denegación de exenciones y bonificaciones; emisión de documentos de cobro; recaudación del impuesto; revisión de los actos dictados en vía de gestión tributaria; y devolución de los ingresos indebidos¹¹⁰.

A su vez, la gestión catastral permite realizar las siguientes actividades necesarias para la liquidación del impuesto:

1. Calificación de los bienes inmuebles: Es la primera fase en el procedimiento de determinación de los valores catastrales, y tiene por objeto calificar los bienes inmuebles como rústicos, urbanos, o de características especiales.
2. Elaboración y aprobación de las ponencias de valores: Se pueden definir como los documentos administrativos que recogen los criterios, tablas de valoración, planeamiento urbanístico vigente y demás elementos necesarios para llevar a cabo la fijación de los valores catastrales en cada Municipio. Una vez elaboradas se procede a su aprobación, previo informe del Ayuntamiento o los Ayuntamientos

¹¹⁰ Para analizar en profundidad las competencias del Ayuntamiento en materia de gestión tributaria nos remitimos a la Resolución TEAC de 4/5/1994.

afectados¹¹¹. Los acuerdos de aprobación son publicados en el Boletín Oficial de la Provincia (o del Estado, en caso de ponencias de valores especiales) antes del 1 de julio del año en que se adopten, en caso de ponencias de valores totales; y antes del 1 de octubre, en caso de ponencias de valores parciales y especiales, debiendo indicarse en el anuncio el lugar y plazo de exposición al público. Las ponencias son recurribles en vía económico-administrativa, sin que la interposición de la reclamación suspenda la ejecutoriedad del acto.

3. Fijación de los valores catastrales: Consiste en la asignación del valor catastral concreto a cada bien inmueble, en función de los criterios establecidos en las ponencias de valores ya aprobadas. A estos efectos, el artículo 28 del Texto Refundido de la Ley del Catastro Inmobiliario distingue entre procedimientos de valoración colectiva o de forma individualizada.

Conforme al artículo 22 del Texto Refundido de la Ley del Catastro Inmobiliario, el valor catastral debe determinarse objetivamente para cada bien inmueble a partir de los datos obrantes en el Catastro Inmobiliario, y estará integrado por el valor catastral del suelo y el valor catastral de las construcciones. Una vez fijados los valores catastrales, deberán ser notificados individualmente a los titulares catastrales, con arreglo a lo dispuesto en la Ley 58/2003, General Tributaria.

4. Elaboración del padrón: El padrón del IBI es el documento a partir del cual se gestiona el impuesto. Dicho padrón se forma anualmente para cada término municipal, y contiene la información relativa a los bienes inmuebles, separadamente para los de cada clase. Una vez confeccionado por los órganos catastrales, debe ser remitido a las entidades gestoras del impuesto antes del 1 de marzo de cada año.

5. Mantenimiento y actualización del Catastro Inmobiliario. Implica la incorporación al Catastro Inmobiliario de los bienes inmuebles y de sus alteraciones; por tanto, hemos de distinguir dos tipos de actuaciones en esta fase:

– La incorporación de los bienes inmuebles nuevos y de las alteraciones de sus características, que puede realizarse mediante los cuatro procedimientos per-

¹¹¹ En el plazo y con los efectos establecidos en el artículo 83 de la Ley 30/1992, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común.

mitidos por la Ley del Catastro (declaraciones, comunicaciones y solicitudes; subsanación de discrepancias; inspección catastral y valoración)¹¹².

- La actualización de los valores catastrales, que podrá realizarse anualmente por la Ley de Presupuestos Generales del Estado mediante la aplicación de coeficientes, pudiendo ser diferentes para cada clase de inmueble.

En nuestra opinión, aquellos Municipios que estuvieran dispuestos a asumir la gestión catastral y lo permitiera la legislación estatal, podrían ver mejorado el rendimiento de este impuesto por la mayor agilidad en la incorporación de nuevas bases, nuevas valoraciones, y por un control más cercano. Dadas las implicaciones presupuestarias y financieras de la política urbanística, cuya iniciativa corresponde al Ayuntamiento, no sería impropio que fuera el propio Ayuntamiento el que “pilotara” el procedimiento para trasladar al ámbito tributario las innovaciones producidas en el ámbito urbanístico. No obstante, la necesidad cuantitativa y cualitativa de medios que necesitan estas tareas eminentemente técnicas, las hacen susceptibles de apropiación municipal sólo para las Corporaciones locales de mediana o gran dimensión.

Existe una función dentro de la gestión tributaria que no queda claramente atribuida en bloque a una u otra Administración actuante. Y es que, en la práctica, la inspección se encuentra presente en las dos fases de realización del impuesto, por lo que podemos hablar de inspección catastral que, inicialmente, está atribuida a los órganos del Estado, sin perjuicio de las labores de colaboración del Ente local; y de inspección tributaria, atribuida al Ayuntamiento.

Una última nota característica del impuesto, que afecta directamente a la gestión tributaria del mismo, son las garantías de cobro que prevé el legislador para este impuesto determinadas por la afección real que grava la transmisión del bien, y por la responsabilidad en la cotitularidad. Son dos técnicas que garantizan el crédito, la primera para asegurar su cobro ante el impago del transmisor, y la segunda, para sentar la responsabilidad solidaria en caso de copartícipes o cotitulares¹¹³.

¹¹² Sobre la obligación del interesado de poner en conocimiento de la Administración gestora del IBI las modificaciones del mismo puede consultarse la STS 5/3/1984, salvo que se trate de modificaciones de orden jurídico que obren en documentos públicos, en cuyo caso no existe obligación del sujeto pasivo (STSJ Madrid 30/4/1997).

¹¹³ La STS 9/4/2003, sienta doctrina legal sobre la derivación de responsabilidad por afección del inmueble.

EL IMPUESTO SOBRE ACTIVIDADES ECONÓMICAS (IAE)

Este impuesto sustituye desde el 1 de enero de 1992 a las extinguidas Licencias Fiscales de Actividades Comerciales e Industriales y de Profesionales y Artistas, así como a los Impuestos Municipales sobre Radicación, Publicación y Gastos Suntuarios, excepto la modalidad de éste que grava los aprovechamientos privados de cotos de caza y pesca, que permanecen vigentes. Aunque heredó el funcionamiento y la filosofía de las extintas Licencias Fiscales, que configuran hoy en día el impuesto tras llevar a cabo una simplificación de las tarifas, y el reforzamiento de su capacidad recaudatoria.

Las Leyes 51/2002 y 62/2003, de modificación de la Ley 39/1988, introdujeron diversas modificaciones, leves desde el punto de vista jurídico, pero sustanciales desde el punto de vista de la recaudación y la repercusión social del impuesto, encaminadas estas últimas, básicamente, a eximir del pago de dicho tributo a la mayor parte de las pequeñas y medianas unidades de negocio.

Su regulación actual la encontramos en la Subsección 3ª de la Sección 3ª del Capítulo II del Título II del TRLHL (artículos 78 y siguientes); en el R. D. 243/1995, de 17 de febrero, por el que se dictan normas para la gestión del Impuesto sobre Actividades Económicas y se regula la delegación de competencias en materia de gestión censal; además de la regulación de la Instrucción y Reglas para aplicación de las tarifas a través de los Reales Decretos Legislativos 1175/1990 y 1259/1991, respectivamente.

La regulación de este impuesto ha sido profusa, desordenada y enormemente compleja, lo que ha dado fama al mismo de ser una figura técnicamente complicada que, a la postre, ha influido decididamente en su pérdida de importancia y en su extinción parcial. Otro de los inconvenientes atribuidos al impuesto ha sido la rigidez de su regulación, inadecuada para medir, con el mínimo rigor exigible, su objeto de gravamen, esto es, la renta de empresarios, profesionales y artistas.

A pesar de su gran complejidad jurídica y técnica, este impuesto se ha mantenido vigente, además de por el volumen de recaudación que aportaba al sostenimiento del gasto público local, por el carácter “censal” del mismo, que le ha convertido en una verdadera “lista” o censo de actividades económicas de interés para la recaudación de otros impuestos estatales, y para mejorar el control de la actividad de los particulares debido al alto volumen de datos tanto personales como profesionales que facilitan la liquidación de otros tributos.

Al igual que el IBI, se caracteriza por ser un impuesto directo, real, objetivo, compartido en su gestión, y de titularidad municipal, y por tener carácter obligatorio para el Ente local.

Su hecho imponible está constituido por el mero ejercicio en territorio nacional de actividades empresariales, profesionales o artísticas, se ejerzan o no en local determinado, y se hallen o no especificadas en las tarifas del impuesto. La aplicación pura de esta formulación del hecho imponible conduciría a una situación contraria a la racionalidad tributaria, y a la propia justicia material, en la que toda actividad económica generaría la obligación de contribuir al impuesto. Para evitar esto, al tiempo que el legislador proclama una formulación genérica del hecho imponible (probablemente motivada por la función censal del impuesto), introduce pautas particulares para la delimitación concreta del mismo, a fin de que la aplicación de éste no implique situaciones no deseadas o contrarias al propio sistema jurídico tributario.

Para concretar más el hecho imponible, la ley considera que una actividad se ejerce con carácter empresarial, profesional o artístico, cuando suponga la ordenación por cuenta propia de medios de producción y de recursos humanos, o de uno de ambos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios.

Son actividades empresariales, a efectos del impuesto:

- Las ganaderas, cuando tengan carácter independiente.
- Las mineras.
- Las industriales.
- Las comerciales.
- Y las de servicios.

No tienen esta consideración y, por tanto, no perfeccionan el hecho imponible, el ejercicio de actividades agrícolas, ganaderas dependientes, forestales y pesqueras.

Con la misma intención de evitar los efectos expansivos del hecho imponible, la ley contempla una serie de supuestos de no sujeción que terminan de definir, en sentido negativo, el hecho imponible. En general, se tratan todos ellos de “actos aislados” de contenido económico, en los que el actor no pretende hacer del hecho una actividad continuada y subsistente, evitando que el impuesto llegue a situaciones no deseadas.

Ante la indeterminación de la formulación genérica del hecho imponible, la ley ha previsto la prueba del ejercicio de la actividad económica en unos términos amplios, acudiendo a los medios contemplados en el artículo 3 del Código Civil, además de los medios probatorios previstos en la L.G.T., que se sobreentienden. Y es que, para que nazca la obligación tributaria, no sólo es necesario que se desarrolle la actividad económica, también que exista identidad entre esa actividad y la clasificación de la misma en las tarifas del impuesto; lo cual no resulta a veces una mera identidad correlativa, y necesita de un elemento probatorio “generoso” para establecer la necesaria correlación.

Las exenciones fiscales que la Ley establece son obligatorias o automáticas, y concebidas en razón al tipo de persona que realiza la actividad (exenciones subjetivas). Benefician a dos grupos:

- Exenciones a Entidades que realizan una actividad benefactora o pública (básicamente, Administraciones Públicas y entidades sin ánimo de lucro).
- Exenciones a favor de personas físicas y jurídicas cuya actividad económica no tiene gran repercusión financiera (aquellas cuya cifra neta de negocios sea inferior a 1.000.000 de euros).

Además de estas exenciones estables, ha sido frecuente la regulación de beneficios fiscales horizontales, que afectaban a distintos tributos, además del presente, ligados a acontecimientos especiales o excepcionales cuya efectividad, generalmente, se ha agotado en el ejercicio en el que aparecen. Tal ha sido el caso del “Año Santo Jacobeo 1999”, “Salamanca Capital Europea de la Cultura 2002” o “Fórum Universal de las Culturas de Barcelona 2004”; o daños causados por lluvias, inundaciones y temporales acaecidos en distintas Comunidades Autónomas, Provincias o ciudades¹¹⁴. Junto a ellas, la Disposición Transitoria Decimotercera del TRLHL mantiene la vigencia de una bonificación por inicio de actividad reconocida a la entrada en vigor de la Ley 51/2002, de 27 de diciembre, hasta que se extinga el periodo bonificado.

Son sujetos pasivos del Impuesto sobre Actividades Económicas las personas físicas o jurídicas y las Entidades a que se refiere el artículo 35.4 de la Ley

¹¹⁴ Por citar algún ejemplo de los muchos existentes, el Real Decreto-Ley 6/2001, de 6 de abril, adoptaba medidas urgentes por este motivo que beneficiaron fiscalmente a las Comunidades de Galicia y Castilla y León desde «los últimos días de octubre de 2000 hasta finales del mes de enero de 2001».

58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, que realicen en territorio nacional cualquiera de las actividades que originan el hecho imponible.

En cuanto a su cuantificación, el impuesto adopta la técnica utilizada en las antiguas Licencias Fiscales, de modo que el importe de la cuota tributaria se obtiene directamente de las tarifas del impuesto, sin que exista base imponible, ni tipo de gravamen.

Las tarifas contienen una relación de actividades gravadas, que abarca, en la medida de lo posible, todas las actividades económicas que pudieran desempeñarse por el sujeto pasivo. Para ello, los epígrafes y rúbricas que clasifican las actividades se ordenan con arreglo a la Clasificación Nacional de Actividades Económicas. Y, en segundo lugar, las tarifas contienen una relación de las cuotas que conciernen a cada actividad gravada.

La complejidad que entraña la aplicación de las tarifas ha llevado a exportar de la ley básica su regulación y aprobar, *ex proceso*, dos instrucciones de aplicación de las mismas, a través del Real Decreto Legislativo 1175/1990, con carácter general, y el 1529/1991, para la ganadería independiente.

Para evitar el anquilosamiento, las Leyes de Presupuestos Generales del Estado pueden modificar las tarifas del impuesto, y actualizar las cuotas.

Las tarifas, y sus correspondientes cuotas, se establecen de acuerdo con las características de los sectores económicos, asignándole un número de elementos tributarios fijos tipificados (número de empleados, kilowatios/hora, etc.). Asimismo, para la determinación de la cuota base, se tendrá en cuenta la superficie de los locales en los que se realicen las actividades gravadas, por lo que la cuota está integrada por dos montantes: la cuota de actividad, obtenida por aplicación directa de la tarifa; y la cuota de superficie, en función de la dimensión del local de negocio.

No obstante, si se produce la intervención directa del Ente local en la cuantificación del tributo, puesto que las tarifas marcan unas cuotas “mínimas” municipales que pueden ser incrementadas a voluntad de los Ayuntamientos, mediante la aplicación de un coeficiente que pondera la situación física del local dentro del

término municipal (atendiendo a la categoría de la calle en que radique¹¹⁵), y que no puede ser inferior a 0,4 ni superior a 3,8¹¹⁶.

Estos conceptos integrarían la parte municipal de la cuota, pero, en caso de haberse previsto, habría que añadir otro elemento para obtener la cuota total, determinado por el recargo provincial, que podrá llegar como máximo al 40% sobre la cuota base (no incrementada con el coeficiente de situación).

Las referidas hasta ahora constituyen las denominadas cuotas municipales que habilitan a los sujetos pasivos para ejercer la actividad dentro del respectivo término municipal. Consciente el legislador de la existencia de negocios que extienden su actividad a distintos ámbitos territoriales, previó las denominadas cuotas provinciales y nacionales, determinadas, también, en el cuadro de tarifas. En el caso de cuotas provinciales o nacionales la deuda tributaria es el resultado de sumar la cuota de actividad y la cuota de superficie, sin que le sea de aplicación el coeficiente de situación, ni el recargo provincial. De modo que la actividad se puede ejercer en el Municipio, pagando la cuota municipal; en la Provincia, pagando la cuota provincial; o en todo el territorio nacional, pagando la cuota nacional correspondiente.

Finalmente, para obtener la cuota íntegra, cualquiera de las cuotas (municipal, provincial, o nacional) debe multiplicarse por un coeficiente establecido con carácter creciente en la Ley, en función del importe neto de la cifra de negocios del sujeto pasivo (a mayor importe neto de la cifra de negocios, mayor coeficiente)¹¹⁷.

¹¹⁵ La categoría de la calle debe situarse en una escala comprendida entre 2 y 9, de modo que el valor del coeficiente atribuido a una calle con respecto a otra de superior categoría no puede ser inferior a 0,1. En todo caso, la determinación de la categoría de calle debe estar suficientemente motivada, tal y como ha declarado expresamente el Tribunal Supremo, en Sentencia de 17/03/2004.

¹¹⁶ Con la reforma del impuesto se privó a los Ayuntamientos de una segunda posibilidad de incremento que venía marcada por la aplicación de un coeficiente multiplicador, en función de la población del Municipio.

¹¹⁷ Dicho coeficiente se determinará de acuerdo con la siguiente escala:

| <u>Importe neto de la cifra de negocios (euros)</u> | <u>Coeficiente</u> |
|---|--------------------|
| Desde 1.000.000,00 hasta 5.000.000 | 1,29 |
| Desde 5.000.000,01 hasta 10.000.000 | 1,30 |
| Desde 10.000.000,01 hasta 50.000.000 | 1,32 |
| Desde 50.000.000,01 hasta 100.000.000 | 1,33 |
| Más de 100.000.000 | 1,35 |
| Sin cifra neta de negocio | 1,31 |

Sobre la cuota íntegra se establecen bonificaciones que determinan la cuota líquida o cuota pagadera.

Las bonificaciones se pueden clasificar en obligatorias y potestativas:

- La Ley prevé las siguientes bonificaciones obligatorias, que se aplicarán de oficio por el Ayuntamiento:
 - Las cooperativas, así como las uniones, federaciones y confederaciones de aquéllas y las sociedades agrarias de transformación tendrán la bonificación prevista en la Ley 20/1990, de 19 de diciembre, sobre Régimen Fiscal de las Cooperativas¹¹⁸.
 - Una bonificación del 50 por ciento de la cuota correspondiente, para quienes inicien el ejercicio de cualquier actividad profesional, durante los cinco años de actividad siguientes a la conclusión del segundo período impositivo de desarrollo de aquélla. El período de aplicación de la bonificación caducará transcurridos cinco años desde la finalización de la exención.
- Las bonificaciones rogadas, por su parte, necesitan petición de parte interesada, previa incorporación por el Ayuntamiento a la Ordenanza Fiscal correspondiente:
 - Bonificación de hasta el 50 por 100 de la cuota correspondiente para quienes inicien el ejercicio de cualquier actividad empresarial, y tributen por cuota mínima municipal, durante los cinco años siguientes a la conclusión del segundo período impositivo.
 - Bonificación de hasta el 50 por 100 de la cuota correspondiente para los sujetos pasivos que tributen por cuota municipal e incrementen el promedio de su plantilla con contrato indefinido.

¹¹⁸ Según lo previsto en el artículo 33.4 de la expresada ley: «Gozarán de una bonificación del 95 % de la cuota, y, en su caso, de los recargos, de los siguientes tributos locales:

a. Impuesto sobre Actividades Económicas.

b. Impuesto sobre Bienes Inmuebles correspondiente a los bienes de naturaleza rústica de las cooperativas agrarias y de explotación comunitaria de la tierra.

A efectos de lo previsto en el artículo 9.2 del TRLHL, los Ayuntamientos comunicarán anualmente a la Dirección General de Coordinación con las Haciendas Territoriales del Ministerio de Economía y Hacienda, la relación de cooperativas que hayan disfrutado efectivamente de estas bonificaciones y el importe total del gasto fiscal soportado.

Previas las comprobaciones que sean necesarias, la Dirección General de Coordinación con las Haciendas Territoriales ordenará las compensaciones que procedan con cargo a un crédito ampliable que se consignará, a tal efecto, en los Presupuestos Generales del Estado».

- Bonificación de hasta el 50 por 100 de la cuota correspondiente para los sujetos pasivos que tributen por cuota municipal y utilicen o produzcan energía a partir de instalaciones para el aprovechamiento de energías renovables.
- Bonificación de hasta el 50 por 100 de la cuota correspondiente para los sujetos pasivos que tributen por cuota municipal y tengan un rendimiento neto de la actividad económica negativo o inferior al importe que determine la Ordenanza Fiscal.

El período impositivo coincide con el año natural, salvo en las declaraciones de alta, en cuyo caso el período abarcará los trimestres naturales que resten hasta la finalización del año, incluido el trimestre en el que se inicia la actividad. Consecuentemente, en el caso de cese de actividad, la cuota se prorrateará por trimestres naturales, excluido el trimestre de baja¹¹⁹.

Como consecuencia de lo anterior, el devengo se produce, con carácter general, el primer día del ejercicio, excepto cuando se trate de inicio de actividad, que coincidirá con el comienzo de la actividad. Se prevé una segunda regla especial para las actividades de espectáculos, cuando las cuotas estén establecidas por actuaciones aisladas, en cuyo caso el devengo se produce por la realización de cada una de ellas.

En cuanto a la gestión, ya hemos adelantado que el IAE es un impuesto de gestión compartida, debiendo distinguirse dos fases para la realización del impuesto: la gestión censal y la gestión tributaria.

La gestión censal del IAE es competencia inicial de la Administración del Estado, ejercida a través de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, e incluye:

- La formación de la matrícula del impuesto y la elaboración del censo de actividades económicas.
- La calificación de las actividades económicas.
- Las actuaciones de comprobación, inspección e investigación.
- El señalamiento de las cuotas.

¹¹⁹ La Dirección General de Coordinación con las Haciendas Territoriales, en consulta de 26 de noviembre de 1998, ha declarado que en el supuesto de fusión y escisión de sociedades, la sociedad fusionada o escindida debe presentar declaración de baja teniendo derecho a la devolución de la cuota correspondiente a los trimestres naturales en los que no ejerció la actividad, mientras que la sociedad resultante deberá presentar declaración de alta con efectos del primer día del trimestre siguiente a aquel en el que se haya producido el cese de la sociedad extinguida.

Posteriormente, la Ley 22/1993, de 29 de diciembre, permitió a los Ayuntamientos, Diputaciones Provinciales, Cabildos y Consejos insulares, y Comunidades Autónomas, asumir por delegación las competencias en materia de gestión censal referidas exclusivamente a las cuotas municipales (que incluía, entre otras facultades, la de exigir el impuesto en régimen de autoliquidación y aprobar los modelos de declaración del impuesto o, en su caso, de declaración-liquidación del mismo), y el Real Decreto 566/1992, de 29 de mayo, hizo lo propio respecto a las competencias en materia de comprobación e investigación del impuesto¹²⁰. El último avance en esta materia lo introdujo el Real Decreto 243/1995, de 17 de febrero, por el que se dictan normas para la gestión del Impuesto sobre Actividades Económicas y se regula la delegación de competencias en materia de gestión censal de dicho impuesto¹²¹.

Por su parte, la gestión tributaria incluye la liquidación, recaudación y revisión tributarias del impuesto, y es competencia de los respectivos Ayuntamientos para las cuotas municipales. La gestión tributaria de las cuotas nacionales y provinciales compete a la Administración del Estado.

En ambos casos se reserva a los Tribunales Económico-Administrativos del Estado el conocimiento de las reclamaciones que se interpongan contra los actos de gestión censal.

EL IMPUESTO SOBRE VEHÍCULOS DE TRACCIÓN MECÁNICA (IVTM)

Este impuesto, que sustituyó al Impuesto Municipal sobre Circulación de Vehículos y, de algún modo, también, al más antiguo Impuesto de Tenencia y Disfrute de Automóviles (regulado en el artículo 35 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre el Lujo), constituye el tercer y último impuesto de naturaleza obligatoria para los Ayuntamientos. Su regulación actual la encontramos en la Subsección 4ª de la Sección 3ª del Capítulo II del Título II del TRLHL (artículos 92 y siguientes).

¹²⁰ El contenido de la delegación de la inspección se establece en la Orden de 10 de junio de 1992.

¹²¹ La disposición transitoria decimoséptima del TRLHL establece el procedimiento para que las Entidades locales interesadas en asumir estas competencias a partir del año 2003, puedan solicitar la delegación en materia de gestión censal e inspección del impuesto.

Se trata de un tributo de carácter directo, real, municipal, y obligatorio, cuya gestión es de titularidad íntegra de los Ayuntamientos.

Aunque, *prima facie* pueda parecer un impuesto sobre el patrimonio porque grava la titularidad del vehículo, realmente lo que configura el hecho imponible es la inscripción en el Registro correspondiente. Esto permitiría que una persona fuera titular de un vehículo y no contribuyera por el impuesto hasta que no procediera a la matriculación correspondiente.

Técnicamente, su hecho imponible grava la titularidad de los vehículos de tracción mecánica, cualesquiera que sea su clase y categoría, que sean aptos para circular por las vías públicas, esto es, que se encuentren dados de alta en el correspondiente registro público, así como los provistos de permisos temporales y matrícula turística.

De este modo, se genera una obligación formal para evitar el pago del impuesto, en los casos que proceda, que viene dada por la obligatoriedad de dar de baja el vehículo que ya no es objeto del hecho imponible. Así, un vehículo que no fuera apto para circular pero que no se haya dado de baja en el registro, continuaría sujeto al impuesto (como el vehículo accidentado¹²², o impedido por cualquiera otra circunstancia).

No obstante, no están sujetos al impuesto los vehículos que, dados de baja en los registros por antigüedad de su modelo, puedan ser autorizados para circular excepcionalmente con ocasión de exhibiciones, certámenes o carreras limitadas a los de esta naturaleza; ni los remolques o semiremolques cuya carga útil no supere los 750 kilogramos.

La ley prevé exenciones de dos tipos:

- Obligatorias o automáticas:
 - Los vehículos oficiales del Estado, Comunidades Autónomas y Entidades locales adscritos a la defensa nacional o a la seguridad ciudadana.
 - Los vehículos de representaciones diplomáticas, oficinas consulares, agentes diplomáticos y funcionarios consulares de carrera acreditados en España, que sean súbditos de los respectivos países, externamente identificados y a

¹²² Véase al respecto, la STSJ Andalucía (Sevilla), 6/2/2001.

- condición de reciprocidad en su extensión y grado. Asimismo, los vehículos de los organismos internacionales con sede u oficina en España, y de sus funcionarios o miembros con estatuto diplomático.
- Los vehículos respecto de los cuales así se derive de lo dispuesto en tratados o convenios internacionales.
 - Las ambulancias y demás vehículos directamente destinados a la asistencia sanitaria o al traslado de heridos o enfermos.
 - Los autobuses, microbuses y demás vehículos destinados o adscritos al servicio de transporte público urbano, siempre que tengan una capacidad que exceda de nueve plazas, incluida la del conductor.
- A solicitud de persona interesada:
- Los vehículos para personas de movilidad reducida a que se refiere el apartado A del anexo II del Reglamento General de Vehículos, aprobado por el Real Decreto 2822/1998, de 23 de diciembre. Asimismo, están exentos los vehículos matriculados a nombre de minusválidos para su uso exclusivo. Esta exención se aplicará en tanto se mantengan dichas circunstancias, tanto a los vehículos conducidos por personas con discapacidad, como a los destinados a su transporte. A estos efectos, se considerarán personas con minusvalía quienes tengan esta condición legal en grado igual o superior al 33 por ciento.
 - Los tractores, remolques, semirremolques y maquinaria provistos de Cartilla de Inspección Agrícola.

Junto a ellas, la Disposición Transitoria Decimocuarta del TRLHL mantiene la vigencia de las exenciones reconocidas a favor de los vehículos exentos del impuesto hasta la entrada en vigor de la Ley 51/2002, de 27 de diciembre, en tanto mantengan los requisitos que les habilitaban para la exención precedente.

El concepto de titularidad puede resultar impreciso y necesita de una integración, que la propia Ley ha previsto al regular la figura del sujeto pasivo. Así, son sujetos pasivos las personas físicas o jurídicas y las Entidades a que se refiere el artículo 35.4 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, a cuyo nombre conste el vehículo en el permiso de circulación. De esta forma, la Ley excluye de la esfera del impuesto cuantas situaciones jurídico-privadas puedan concurrir en el ámbito de titularidad de los vehículos, e identifica –objetiviza– la titularidad con el nombre que figure en el permiso de circulación.

Esta asignación objetiva del impuesto al titular registral, aún admitiendo los innegables beneficios liquidatorios del impuesto, ha generado polémica desde su introducción en la Ley. Y es que resulta frecuente el supuesto en el que el adquirente del vehículo, una vez perfeccionado el contrato de compraventa, mediante

la puesta a disposición del vehículo y la entrega del precio, no cumpla con las obligaciones formales de darse de alta en los correspondientes registros (por el engorro que la tramitación implica¹²³, o por su propio interés), máxime teniendo en cuenta que su dejadez no lo perjudica a él sino al trasmittente. Por esta razón, la jurisprudencia se ha mostrado reacia a aplicar estrictamente esta previsión, decantándose por hacer sujeto pasivo del impuesto al titular del vehículo, aunque en el Registro de Tráfico conste una persona distinta, cuando se acredite de modo probado que la titularidad del mismo recae sobre persona distinta¹²⁴.

En parecido sentido, se pronunció la Dirección General de Coordinación con las Haciendas Territoriales, en sendas Resoluciones de 28 de abril y 23 de noviembre de 1994, aclarando que si el trasmittente ha cumplido con las obligaciones formales que le exige el Código de la Circulación, y el adquirente no ha pedido, pudiendo y debiendo hacerlo, la expedición a su nombre del permiso de circulación del vehículo, las cuotas devengadas a partir de la fecha de la transmisión serán exigibles al adquirente; a tal fin bastará con que el trasmittente acredite estos extremos ante el Municipio de imposición, pudiendo hacerlo mediante certificación acreditativa de la posesión en el Registro de la Dirección General de Tráfico. Si, por el contrario, el trasmittente incumple injustificadamente las obligaciones formales requeridas, continuará ostentando la condición de sujeto pasivo del impuesto en tanto no verifique su cumplimiento y, por consiguiente, contra él se dirigirá la acción de cobranza.

La cuantificación del impuesto se realiza en base a dos variables interdependientes: la potencia fiscal y la clase del vehículo. De modo que la ley distingue hasta seis clases de vehículos cuya potencia fiscal se mide de distinta forma:

- Turismos, cuya potencia se mide en caballos fiscales. El caballo fiscal es una ficción jurídica creada desde la legislación sectorial¹²⁵ que pone como criterio determinante, no la potencia real del vehículo gravado, sino aquella que el le-

¹²³ Máxime conociendo la lentitud que genera la realización de algunos trámites ante las dependencias provinciales de Tráfico, donde son frecuentes las “colas” de espera y la imposibilidad de realizarlos descentralizadamente o por medios telemáticos.

¹²⁴ Entre otras, véanse las sentencias STSJ Andalucía 3/2/1992; Canarias 23/10/1993; o Madrid 27/3/1996.

¹²⁵ Para conocer la potencia fiscal del vehículo hay que acudir a la Orden de 16 de diciembre de 1997, por la que se aprueban los precios medios de venta aplicables en la gestión de los Impuestos sobre Trasmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados y sobre Sucesiones y Donaciones, ya que el mecanismo para hallar la potencia fiscal del vehículo en estos impuestos es el mismo que el previsto para el presente impuesto municipal. Además de esto, mediante el Real Decreto 1576/1989, de 22 de diciembre, se dictan normas para la aplicación del Impuesto de Vehículos de Tracción Mecánica.

gisador ha estimado adecuada a los efectos tributarios y que, despreciando las fracciones, se acredite en su momento por el fabricante o importador, y se compruebe por los organismos competentes del Estado. Según ha sentado la jurisprudencia, prevalece la potencia fiscal señalada por el Ministerio de Industria a la que pudiera fijar el Ayuntamiento¹²⁶, aunque se admite la posibilidad de que el Ayuntamiento altere la potencia fiscal recogida en la ficha técnica si esta fuera errónea¹²⁷.

- Autobuses, cuya potencia se mide por el número de plazas.
- Camiones, cuya potencia viene determinada por los miles de kilogramos de carga útil.
- Tractores, que se mide, al igual que los turismos, en caballos fiscales.
- Remolques y semirremolques arrastrados por vehículos de tracción mecánica, que se mide por los miles de kilogramos de carga útil¹²⁸.
- Y otros vehículos –ciclomotores y motocicletas–, cuya potencia se fija en relación con los centímetros cúbicos del motor.

En cada una de estas categorías se establece una escala, asignando directamente a cada tramo una cuota expresada en euros, que constituiría la cuota base o mínima. Dichas cuotas pueden ser modificadas mediante Ley de Presupuestos Generales del Estado.

Además, los Ayuntamientos podrán incrementar las cuotas fijadas en el cuadro de tarifas mediante la aplicación de unos coeficientes mediante dos sistemas optativos:

- Un coeficiente único global no superior a 2.
- Un sistema de coeficientes específico para cada una de las clases de vehículos, que podrá ser diferente, a su vez, para cada tramo, sin que se pueda superar en ningún caso el máximo anterior permitido.

¹²⁶ STSJ 30/04/98 de Madrid.

¹²⁷ SSTSSJJ 22/05/95 de Galicia y 26/07/95 de Asturias.

¹²⁸ La DGCHT, como consecuencia de la dicción ambigua de la Ley en este punto, ha manifestado que los remolques y semirremolques cuyo peso máximo autorizado no exceda de 750 kilogramos, no están sujetos al impuesto, puesto que al no llevar placa de matrícula, no son objeto de matriculación en Registro Público.

Se prevén tres tipos de bonificaciones rogadas sobre la cuota del impuesto, a decisión del Ayuntamiento, previa incorporación de los aspectos materiales y formales de las mismas en la Ordenanza Fiscal correspondiente:

- a) Una bonificación de hasta el 75 por ciento en función de la clase de carburante que consuma el vehículo, en razón a la incidencia de la combustión de dicho carburante en el medio ambiente.
- b) Una bonificación de hasta el 75 por ciento en función de las características de los motores de los vehículos y su incidencia en el medio ambiente.
- c) Una bonificación de hasta el 100 por cien para los vehículos históricos o aquellos que tengan una antigüedad mínima de veinticinco años, contados a partir de la fecha de su fabricación o, si ésta no se conociera, tomando como tal la de su primera matriculación o, en su defecto, la fecha en que el correspondiente tipo o variante se dejó de fabricar.

El período impositivo coincide con el año natural y se devenga el primer día del período impositivo. Con carácter especial, para el caso de primera adquisición de vehículos, el período impositivo comienza, y se produce el devengo, el día en que tenga lugar dicha adquisición, en cuyo caso el impuesto se prorrateará por trimestres naturales. También se admite el prorrateo trimestral para los supuestos de baja definitiva del vehículo, baja temporal por sustracción, o robo de vehículo, actuando el prorrateo desde el momento en que se formalice la baja en el Registro Público correspondiente.

La gestión, liquidación, inspección y recaudación (que se podrá realizar mediante autoliquidación), así como la revisión de los actos dictados en vía de gestión tributaria, corresponde al Ayuntamiento del domicilio que conste en el permiso de circulación del vehículo.

En este punto la ley introduce una garantía de cobro del impuesto, que repercute en la capacidad de recaudación municipal, consistente en la necesidad de acreditar el pago del impuesto, al menos del último puesto al cobro, ante la Jefatura de Tráfico correspondiente, para realizar cualquier gestión que afecte a las circunstancias o titularidad del vehículo (transferencia, baja, etc.)¹²⁹. No obs-

¹²⁹ En la práctica han resultado útiles y eficaces para la recaudación del impuesto, los convenios que pueden firmar a tal efecto los órganos de recaudación con los Colegios de Gestores Administrativos, a los que se encomiendan, en muchas ocasiones, las labores administrativas ante la Jefatura Provincial de Tráfico actuante.

tante, esta garantía presenta ciertas contradicciones desde el punto de vista de la técnica del impuesto, puesto que, por ejemplo, si se trata de alta nueva de vehículo, el pago se exige con anterioridad a su matriculación en el Registro Público, esto es, con anterioridad a la realización del hecho imponible del impuesto, que viene determinado por la titularidad inscrita en el correspondiente Registro.

Como nota distintiva, y excepcional, de este impuesto¹³⁰, la Disposición Adicional Primera del TRLHL previene la potestad tributaria de las Comunidades Autónomas para establecer y exigir un impuesto sustitutivo sobre la materia imponible gravada por el Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica, de conformidad con el artículo 6.3 de la Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas. Para evitar el perjuicio de las Haciendas locales afectadas, la Comunidad Autónoma que ejerza dicha potestad deberá establecer las compensaciones oportunas a favor de los Municipios comprendidos en su ámbito territorial, a través de subvenciones incondicionadas o de participación adicional en los tributos de la respectiva Comunidad, que, como mínimo, cubrirán el importe “mermado” a las arcas municipales.

a.2. Los Impuestos Voluntarios o Potestativos: Son impuestos de exacción voluntaria aquellos que sólo podrán exigirse en los Municipios cuyos Ayuntamientos hayan acogido el impuesto mediante el acuerdo de imposición, y lo hayan ordenado mediante la correspondiente Ordenanza Fiscal.

En esta modalidad de impuestos municipales, el margen de autonomía del Ayuntamiento es sustancialmente mayor que el previsto para los impuestos obligatorios, puesto que implica, entre otras cuestiones, la cuestión fundamental que atañe a la propia existencia o virtualidad del impuesto dentro de su término municipal.

Tienen este carácter el Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras, y el Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana.

¹³⁰ Sólo encontramos una previsión semejante en el impuesto sobre gastos suntuarios que más adelante analizamos.

EL IMPUESTO SOBRE CONSTRUCCIONES, INSTALACIONES Y OBRAS (ICIO)

Dentro de la poca importancia que tienen los impuestos indirectos sobre el volumen total de recursos de los Entes municipales¹³¹, el ICIO es, en muchas ocasiones, el más significativo.

Desde que surgió este impuesto, *ex novo*, del conjunto de la reforma que introdujo la Ley de Haciendas Locales, la doctrina quiso ver en la introducción de esta figura más una tasa encubierta que un impuesto propiamente dicho, con la finalidad de evitar los inconvenientes de las tasas y aprovechar las ventajas recaudatorias de los impuestos. Quizá por esta razón, en su aparición en el panorama tributario local, el impuesto fue fuertemente discutido, en especial por su posible incompatibilidad con otras figuras tributarias estatales o locales (precios públicos o IVA); pero todos estos posibles conflictos han sido resueltos por la jurisprudencia, decantándose a favor de la legitimidad y procedencia de su existencia¹³². Especialmente polémica ha sido su convivencia con la tasa por expedición de licencias urbanísticas, pero la copiosa jurisprudencia vertida ha incidido en la delimitación del hecho imponible como criterio diferenciador de ambas figuras, de modo que, si el impuesto grava el incremento patrimonial que supone para su dueño la realización de la obra, la tasa se encarga de sujetar el beneficio que supone para el particular el ejercicio administrativo local tendente a verificar el cumplimiento de las normas locales en la realización de la actividad que pretende el particular solicitante.

Su regulación actual la encontramos en la Subsección 5ª de la Sección 3ª del Capítulo II del Título II del TRLHL (artículos 100 y siguientes). La actual redacción de su regulación fue aportada por la Ley 50/1998, de reforma de la Ley de Haciendas Locales, que significó en su momento importantes cambios en la cuantificación y en el modo de gestión del impuesto.

Se trata de un impuesto de carácter indirecto, real, voluntario y de gestión exclusivamente municipal.

El hecho imponible viene definido por la realización, dentro del término municipal, de cualquier construcción, instalación u obra para la que se exija obten-

¹³¹ 4,01% en total. Fuente: DGFT, antes aludida.

¹³² Entre otras muchas SSTSSJJ Aragón 25/03/91; Castilla y León 31/01/96; y STS 24/06/96.

ción de la correspondiente licencia de obras o urbanística, se haya obtenido o no dicha licencia, siempre que su expedición corresponda al Ayuntamiento de la imposición. Y como ha deducido el Tribunal Supremo, cuando la obra o instalación venga amparada por distintas licencias, se producen tanto hechos imponible como sujeciones a licencia necesiten las obras¹³³.

El legislador marca dos requisitos acumulativos para la realización del hecho imponible:

- La realización de la obra dentro del término municipal.
- Que exija la obtención de la correspondiente licencia municipal, aunque finalmente ésta no se obtenga.

La ley prevé una exención subjetiva del impuesto a favor de cualquier construcción, instalación u obra de la que sea dueño el Estado, las Comunidades Autónomas o las Entidades locales que, estando sujeta al impuesto, vaya a ser directamente destinada a carreteras, ferrocarriles, puertos, aeropuertos, obras hidráulicas, saneamiento de poblaciones y saneamiento de sus aguas residuales (aunque su gestión se lleve a cabo por Organismos Autónomos), tanto si se trata de obras de inversión nueva, como obras de conservación. Además de esta exención permanente, es frecuente encontrar normas-medida que han introducido, con carácter transitorio, exenciones a favor de órganos o instituciones por realizar actividades de especial interés público¹³⁴.

Como elemento específico y diferencial de este impuesto, el legislador ha previsto una multiplicación del sujeto pasivo mediante la creación de la figura del “sustituto” del sujeto pasivo contribuyente u original. Y así, son sujetos pasivos iniciales del impuesto, a título de contribuyentes, las personas físicas, personas jurídicas o Entidades del artículo 35.4 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, que sean dueños de la construcción, instalación u obra, sean o no propietarios del inmueble sobre el que se realice aquélla. Y a estos efectos, se presume el dominio de la obra a favor de quienes soporten el coste o gastos de realización de la misma.

¹³³ STS 8/02/94.

¹³⁴ Para un estudio en profundidad de los requisitos necesarios para disfrutar de esta exención subjetiva, puede consultarse la STS 27/03/95.

Pero, ante la eventualidad de que la construcción, instalación u obra no sea realizada por el sujeto pasivo contribuyente, el legislador introduce la figura tributaria del sustituto para quienes soliciten las correspondientes licencias o realicen las construcciones, instalaciones u obras. A estos efectos, traemos a colación el concepto jurídico de sustituto del contribuyente previsto en el artículo 36.3 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, que lo define como aquel sujeto pasivo que, por imposición de la Ley y en lugar del contribuyente, está obligado a cumplir la obligación tributaria principal, así como las obligaciones formales inherentes a la misma. Para evitar la distorsión subjetiva del impuesto, la jurisprudencia ha interpretado restrictivamente la identidad del sujeto sustituto¹³⁵.

De acuerdo con la teoría jurídica de la sustitución, el mecanismo que prevé la Ley de Haciendas Locales actúa *ope legis*, sin que pueda verse alterado por los pactos entre partes¹³⁶. El sustituto, pues, ocupa con plena propiedad la situación tributaria del sujeto pasivo contribuyente, y para evitar la técnica del enriquecimiento injusto, la ley permite al sustituto exigir del contribuyente el importe de la cuota tributaria satisfecha.

La base imponible está constituida por el coste real y efectivo de la construcción, instalación u obra, no formando parte de él, los conceptos fiscales que afecten a la construcción (ni el Impuesto sobre el Valor Añadido, ni los demás impuestos análogos propios de regímenes especiales, ni las tasas, precios públicos y demás prestaciones patrimoniales de carácter público local relacionadas con dichas construcciones, instalaciones u obras); ni tampoco los honorarios de profesionales, el beneficio empresarial del contratista, o cualquier otro concepto que no integre, estrictamente, el coste de ejecución material. Asimismo, las obras que integran la base imponible son las estrictamente necesitadas de licencia, no cualesquiera otras adyacentes o complementarias no licenciables¹³⁷.

Al utilizar la ley un término no definido por la normativa tributaria –el coste real y efectivo–, se hace necesario acudir a su sentido técnico, jurídico o usual, según proceda (artículo 23 LGT). Y así, según su sentido usual, hemos de

¹³⁵ Véanse, entre otras, la STSJ Valencia 12/11/94 y 2/02/01, o STSJ Baleares 10/01/95.

¹³⁶ La STS 9/12/96 y STSJ Castilla la Mancha 3/01/00, así lo confirman.

¹³⁷ STS 29/06/94.

entender como coste real y efectivo, el gasto real y verdadero consumido en la realización de una obra. Más concretamente, podrían entenderse subsumidos en este coste: los gastos de redacción de proyectos y dirección de obras, los gastos de los materiales empleados, y los gastos de personal.

La cuota de este impuesto se calcula de modo directo, aplicando a la base imponible el tipo de gravamen fijado por el Ayuntamiento, que no podrá exceder del 4 por ciento.

Sobre la cuota cabe la aplicación de las bonificaciones potestativas habilitadas por la ley, a decisión del Ayuntamiento gestor, siendo necesario que los aspectos sustantivos y formales de las mismas se regulen en la Ordenanza Fiscal, y debiendo indicar expresamente si todas o algunas de las bonificaciones permitidas son o no aplicables simultáneamente.

Además de las bonificaciones, la cuota puede sufrir una segunda reducción, puesto que las Ordenanzas Fiscales pueden regular como deducción de la cuota íntegra o bonificada del impuesto, el importe satisfecho o que deba satisfacer el sujeto pasivo en concepto de tasa por el otorgamiento de la licencia urbanística correspondiente a la construcción, instalación u obra de que se trate.

El devengo del impuesto coincide con el inicio de la construcción, instalación u obra. Pero, pese a la precisión con la que viene definido el devengo del impuesto, se ha dado algún pronunciamiento jurisprudencial que se ha desvinculado claramente del criterio del legislador y, hasta cierto punto, ha censurado la redacción del precepto por entender que la finalización de la obra es el único momento donde se conoce con certeza la riqueza puesta de manifiesto con ocasión de su realización, y, por tanto, debería coincidir con el devengo del impuesto¹³⁸. De hecho, tal y como está configurado actualmente el devengo, la obligación tributaria nace cuando todavía no es posible definirla por completo.

En cuanto a la gestión del impuesto, de competencia exclusiva para los respectivos Ayuntamientos, la ley mantiene dos opciones, a decisión del Consistorio:

¹³⁸ De entre los pronunciamientos judiciales existentes en esta línea (por ejemplo, STS 28 de julio de 1999), especialmente esclarecedor resulta el del Tribunal Superior de Justicia de Valencia que, en sentencia de 19 de diciembre de 1995, (F.J. 3) llegó incluso a apuntar la razón que en su momento pudo influir en la redacción del precepto: «...quizá por la grave situación que padecen las arcas municipales...».

- Liquidación de oficio, con dos momentos diferentes: liquidación provisional a cuenta y liquidación definitiva.
- Autoliquidación.

En el primer caso, se produce un primer acto con la liquidación provisional a cuenta, que se practicará en dos supuestos: cuando se conceda la licencia preceptiva, se haya iniciado o no la obra; o cuando se inicie la obra, para los supuestos en que no se hubiera solicitado la licencia o, habiéndola solicitado el interesado, le ha sido denegada.

La primera opción plantea problemática jurídica puesto que si se concede la licencia pero no se ha iniciado la obra, estamos ante un claro caso de falta de devengo y, por tanto, de realización del hecho imponible. De ahí que el Tribunal Supremo¹³⁹ haya considerado que no estamos ante una liquidación propiamente dicha, sino ante un medio de anticipar un ingreso tributario¹⁴⁰. Aunque coincidimos en que la denominación empleada es una incorrección jurídica, no se pueden obviar las evidentes ventajas recaudatorias que aporta este sistema para la satisfacción del impuesto. Además, tampoco consideramos que el sistema pueda causar un perjuicio irreparable al patrimonio del sujeto pasivo, por cuanto éste tendrá la opción de solicitar la devolución de ingresos indebidos, con sus correspondientes intereses, ante un posible aborto de la obligación tributaria.

La cuantificación de la liquidación provisional puede hacerse de conformidad con los índices y módulos que establezca con criterios objetivos la Ordenanza Fiscal, en su caso, o en función del presupuesto presentado por el interesado, cuando resulte exigible.

Una vez finalizada la construcción, instalación u obra, y teniendo en cuenta el coste real y efectivo de la misma, el Ayuntamiento debe practicar una liquidación definitiva (no se trata de una simple comprobación de valores). En este momento, el proyecto que sirviera de referencia para girar la liquidación provisional se convierte, en el mejor de los casos, en un elemento valorativo más, que

¹³⁹ STS de 21 de mayo de 1998.

¹⁴⁰ Encontramos cierto paralelismo, aunque su denominación jurídica sea diferente, entre esta figura y la que se utiliza en los precios públicos como depósito previo; o, más aún, el anticipo de pago exigible en las contribuciones especiales. En este último caso, sucede lo mismo puesto que se exige antes del devengo del tributo, y en función del coste o presupuesto previsto.

no exime al Ente local de realizar una comprobación íntegra y exhaustiva, como ha reconocido en alguna ocasión la jurisprudencia del Tribunal Supremo¹⁴¹, fruto de la cual podrá modificar la base imponible fijada en la liquidación provisional, y practicar la correspondiente liquidación definitiva, con resultado a ingresar, a devolver, o sin ingreso, para el sujeto pasivo.

Por su parte, la autoliquidación –producto de lo que se ha denominado la “privatización” del procedimiento de gestión tributaria–, aporta la ventaja de simplificar sensiblemente los trámites para la Administración Local, aunque pierda cierto control sobre la materia imponible, lo que hace en este impuesto aconsejable este sistema, cuya adopción se realiza a través de la correspondiente Ordenanza Fiscal.

A pesar de las ventajas que ha previsto el legislador para la cobranza de este impuesto, lo cierto es que posee un escaso poder recaudatorio, debido a la dificultad de detectar el hecho imponible (piénsese, por ejemplo, en las obras de reforma que suelen hacer los particulares en sus domicilios) y a la escasa, o nula, inspección fiscal con la que cuentan los Ayuntamientos.

EL IMPUESTO SOBRE EL INCREMENTO DEL VALOR DE LOS TERRENOS DE NATURALEZA URBANA (IIVTNU)

El presente impuesto vino a sustituir al antiguo Impuesto de Plusvalía cuyo hecho imponible y mecánica hereda.

Su regulación actual la encontramos en la Subsección 6ª de la Sección 3ª del Capítulo II del Título II del TRLHL (artículos 104 a 110 del TRLHL).

Se trata de un impuesto directo¹⁴², real, voluntario, y de gestión exclusivamente municipal.

¹⁴¹ La STS de 28 de julio de 1999, se pronuncia en este sentido. Igual criterio parece seguir la DGCHT en su contestación de 28 de diciembre de 1993.

¹⁴² La Audiencia Nacional, en Sentencia de 19 de septiembre de 1994, reflexionó sobre la naturaleza directa o indirecta del impuesto, pronunciándose a favor de la primera opción por considerar que, aunque el adquirente actúe como sustituto del contribuyente, no es quien soporta el impuesto.

El hecho imponible está constituido por el incremento del valor que experimenten los terrenos de naturaleza urbana puesto de manifiesto como consecuencia de la transmisión de su propiedad, por cualquier título, o de la constitución o transmisión de cualquier derecho real de goce, limitativo del dominio, sobre los mismos.

Para acotar el hecho imponible, el legislador hace un reenvío a la clasificación que tengan los terrenos a efectos del Impuesto sobre Bienes Inmuebles. De modo que se consideran sujetos los negocios jurídicos descritos cuando versen sobre terrenos que deban tener la consideración de urbanos a efectos del IBI (con independencia de que estén o no contemplados como tales en el Catastro o en el Padrón de aquél), y los inmuebles de características especiales.

El hecho imponible se completa con la definición de los supuestos de no sujeción. El primero se deduce de lo anterior, y afecta a los terrenos que tengan la consideración de rústicos¹⁴³. Además, expresamente, se prevé la no sujeción al impuesto para los negocios jurídicos que deriven de aportaciones de bienes y derechos realizadas por los cónyuges a la sociedad conyugal, de adjudicaciones que a su favor y en pago de ellas se verifiquen, y de transmisiones que se hagan a los cónyuges en pago de sus haberes comunes. Tampoco se producirá la sujeción al impuesto en los supuestos de transmisiones de bienes inmuebles entre cónyuges o a favor de los hijos, como consecuencia del cumplimiento de sentencias en los casos de nulidad, separación o divorcio matrimonial, sea cual sea el régimen económico matrimonial.

Además de esto, existen unos supuestos de no sujeción, propios de la gestión urbanística, que han quedado fuera de la delimitación que hace el legislador del hecho imponible, pero que, al venir reconocidos por la legislación sectorial, se aceptan como excluidos unánimemente en los foros jurídicos. Es el caso de las transmisiones de terrenos por aportación de los propietarios de la unidad de ejecución, que se realizan como consecuencia de la constitución de una Junta de Compensación, y las que se efectúan a favor de estos, una vez reparcelada la unidad. La base jurídica de la no sujeción viene dada porque en estos supuestos

¹⁴³ Uno de los supuestos más invocados ante los tribunales ha sido aquel en el que inicialmente un terreno tiene naturaleza de rústico, y posteriormente deviene urbano. En estos casos, la jurisprudencia mayoritaria (STS 24/03/95, 5/02/92 ó 28/01/91) considera que el gravamen se produce desde la fecha de adquisición, y no desde la conversión en urbano, aunque no han faltado opiniones en contra (STSJ Valencia 27/09/96 o Navarra 24/09/93).

la legislación urbanística (en relación con el Derecho privado), considera que no existen transmisiones de dominio¹⁴⁴.

Se recogen dos tipos de exenciones: objetivas, en razón del acto gravado; y subjetivas, por la naturaleza del sujeto contribuyente.

Las exenciones objetivas afectan a:

- La constitución y transmisión de derechos de servidumbre.
- Las transmisiones de bienes que se encuentren dentro del perímetro delimitado como Conjunto Histórico-Artístico, o hayan sido declarados individualmente de interés cultural, según lo establecido en la Ley 16/1985, de 25 de junio, del Patrimonio Histórico Español, cuando sus propietarios o titulares de derechos reales acrediten que han realizado a su cargo obras de conservación, mejora o rehabilitación en dichos inmuebles.

Las exenciones subjetivas benefician a los incrementos de valor cuando el obligado resulte ser alguna de las siguientes personas o entidades:

- El Estado, las Comunidades Autónomas y las Entidades locales, así como los Organismos Autónomos del Estado y las Entidades de derecho público de análogo carácter de las Comunidades Autónomas y de dichas Entidades locales. Quedan fuera de la exención, pues, las sociedades mercantiles participadas en cualquier porcentaje por estas Administraciones.
- Las instituciones que tengan la calificación de benéficas o de benéfico-docentes.
- Las Entidades gestoras de la Seguridad Social y las mutualidades de previsión social reguladas en la Ley 30/1995, de 8 de noviembre, de ordenación y supervisión de los seguros privados.
- Los titulares de concesiones administrativas reversibles respecto a los terrenos afectos a éstas.
- La Cruz Roja Española.

¹⁴⁴ Los artículos 159.4 y 170 del Texto Refundido de la Ley del Suelo, aprobado mediante R.D.Leg. 1/1992, de 26 de junio (vigentes a pesar de la aprobación de la Ley 6/1998, de 13 de abril, del Régimen del Suelo y Valoraciones), apoyan esta tesis.

- Las personas o entidades a cuyo favor se haya reconocido la exención en tratados o convenios internacionales.

No obstante, estas exenciones subjetivas deben interpretarse restrictivamente cuando afectan al contribuyente, no así cuando afectan al sustituto del contribuyente¹⁴⁵.

La figura del sujeto pasivo es variable en función de la contraprestación que conlleve el acto jurídico gravado. En las transmisiones de terrenos por cualquier título, o en la constitución o transmisión de derechos reales de goce sobre los mismos realizadas a título lucrativo, el sujeto pasivo es el adquirente del terreno, o la persona a cuyo favor se constituya o transmita el derecho real de que se trate, respectivamente. Cuando la transmisión o la constitución se realizan a título oneroso, la condición recae sobre el trasmiteante del terreno, o la persona que constituya o transmita el derecho real de que se trate.

En realidad, el legislador parece con esto realizar una labor de justicia material del impuesto, gravando a aquel cuyo patrimonio se vea más beneficiado como consecuencia de la realización del negocio jurídico. Además, con ello salva la eventual incompatibilidad con las plusvalías gravadas por el IRPF, puesto que, al recaer cada impuesto sobre sujetos diferentes, se evita el supuesto de doble imposición.

La casuística subjetiva del impuesto se mantuvo tal y como se ha descrito hasta la modificación operada por la Ley 50/1998, que creó la figura del sujeto pasivo sustituto del contribuyente, ideada para el adquirente o beneficiario del derecho que adquiriera de una persona física no residente en España.

Por lo que respecta a la cuantificación de este impuesto constituye, sin duda, la más compleja de las previstas en el sistema tributario local. Esto es debido a que la base imponible no se obtiene directamente de ninguna variable, sino que es fruto de una multiplicación en la que intervienen tres valores.

Y así, la base imponible está constituida por el incremento del valor de los terrenos de naturaleza urbana, puesto de manifiesto en el momento del devengo y experimentado a lo largo de un período máximo de 20 años. Pero, pese a la dic-

¹⁴⁵ STSJ Navarra 6/10/89.

ción de la ley, realmente el impuesto no grava el incremento real (de mercado) del valor de los terrenos, sino que se acude a una ficción jurídica mediante un método administrativo y objetivo, basado en reenvíos legislativos, que cuantifican la base imponible aplicando un porcentaje sobre el valor legislativo del terreno, o derecho, en el momento del devengo, en función del número de años transcurridos. Y este valor prevalece y solapa el valor real del terreno, que en la mayoría de los casos será muy superior, lo que disminuye la presión fiscal del impuesto.

La fórmula sería la siguiente:

B.I. = Valor legislativo (V.l.) x Porcentaje de incremento anual (P.i.a.) x Número de años transcurridos (N.a.t.).

De modo que el importe de V.l. dependerá del tipo de acto sujeto:

- En las transmisiones de terrenos, será el valor catastral¹⁴⁶ que tuviera asignado en el momento del devengo.
- En la constitución y trasmisión de derechos reales, se parte del valor catastral y se reduce conforme prevén las normas fijadas a efectos del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.
- Cuando se trate de un derecho de superficie o subsuelo, se parte del valor catastral y se corrige con el módulo de proporcionalidad.
- Y en los supuestos de expropiaciones forzosas, el valor viene definido por el justiprecio que corresponda, salvo que el valor catastral fuese inferior, en cuyo caso prevalecerá.

Sobre este valor legislativo se aplicará el porcentaje anual de incremento (P.i.a.), precisado por cada Ayuntamiento en la Ordenanza, sin que pueda rebasar los máximos legislativos¹⁴⁷. Este porcentaje se multiplica previamente por el núme-

¹⁴⁶ Cuando el valor catastral haya resultado modificado conforme a los procedimientos previstos en la normativa aplicable, se aplicará una reducción sobre él durante cinco años desde la revisión, tendente a amortiguar los efectos del incremento de valor que generan estos procesos. La reducción será establecida la establecida por el Ayuntamiento en la Ordenanza Fiscal, sin que pueda ser superior al 60%, ni inferior al 40%.

¹⁴⁷ En función del periodo de generación se distingue entre: período de uno hasta cinco años: 3,7; período de hasta 10 años: 3,5; período de hasta 15 años: 3,2; período de hasta 20 años: 3.

ro de años a lo largo de los cuales se haya puesto de manifiesto el incremento del valor (N.a.t.), dando como resultado final la base imponible del impuesto.

Para determinar el número de años por los que se ha de multiplicar, sólo se consideran los años completos que se acumulen desde la última transmisión o constitución de derecho hasta el devengo, sin que a tales efectos puedan considerarse las fracciones de años de dicho período¹⁴⁸.

Para llegar a la cuota íntegra del impuesto, resta multiplicar la base imponible obtenida por los tipos correspondientes a la escala de gravamen fijada por cada Ayuntamiento, con el máximo del 30 por 100, pudiendo fijar un solo tipo, o uno para cada uno de los períodos de generación del incremento de valor.

En el caso de preverse la bonificación permitida por la ley¹⁴⁹, la cuota líquida del impuesto será el resultado de aplicar aquella sobre la cuota íntegra.

El devengo del impuesto coincide con la fecha de la transmisión, o constitución del derecho, fijada en la escritura pública o, en su defecto, en documento privado.

Por la naturaleza y funcionamiento del impuesto, no se puede hablar de periodo impositivo¹⁵⁰, encontrándonos ante un caso de devengo instantáneo.

Por lo que respecta a su gestión, se habilita el doble sistema de liquidación de oficio/autoliquidación, a decisión del Ayuntamiento emisor.

En ambos casos, se parte de la obligación de los sujetos pasivos de presentar ante el Ayuntamiento la declaración que determine la Ordenanza respectiva (con

¹⁴⁸ En numerosas ocasiones se ha planteado la polémica de la transmisión de terrenos que al principio del periodo tenían la consideración de rústicos y en el momento del devengo son urbanos. En estos supuestos las opciones teóricas para computar la acumulación de años serían dos: el momento de la última transmisión o constitución; o el momento de su clasificación en suelo urbano. La cuestión ha sido sobradamente resuelta por la jurisprudencia a favor de la primera opción, en consonancia con la técnica del impuesto.

¹⁴⁹ El artículo 108.4 del TRLHL prevé que: «Las ordenanzas fiscales podrán regular una bonificación de hasta el 95 por ciento de la cuota íntegra del impuesto, en las transmisiones de terrenos, y en la transmisión o constitución de derechos reales de goce limitativos del dominio, realizadas a título lucrativo por causa de muerte a favor de los descendientes y adoptados, los cónyuges y los ascendientes y adoptantes.

La regulación de los restantes aspectos sustantivos y formales de la bonificación a que se refiere el párrafo anterior se establecerá en la ordenanza fiscal».

¹⁵⁰ Así lo corrobora la STSJ Cantabria 23/12/93.

los elementos necesarios para liquidar), junto con el documento de formalización, dentro de treinta días hábiles siguientes al devengo (cuando se trate de actos *inter vivos*), o seis meses (cuando se trate de actos por causa de muerte). A partir de aquí, el Ayuntamiento podrá girar la correspondiente liquidación, o esperar a que el declarante liquide e ingrese la deuda, sin perjuicio de sus facultades de comprobación e inspección.

Para garantizar el cobro del impuesto, el legislador ha previsto unos “colaboradores” de la Hacienda municipal, que están igualmente obligados a comunicar la realización del hecho imponible. Esta obligación recae sobre la otra parte del negocio jurídico (la no contribuyente), y sobre los notarios, respecto de los documentos que autoricen en el trimestre anterior, y que tengan repercusión para el impuesto, debiendo advertir a los comparecientes, además, sobre la obligación de presentar la declaración preceptiva.

Este sistema de garantías, a través de la figura de los “colaboradores”, se muestra extraordinariamente eficaz en el cobro de un impuesto que, ya de por sí, ostenta un importante potencial recaudatorio para los Ayuntamientos por el importe elevado de las cuotas tributarias que genera.

b. Las Tasas. Constituyen el segundo gran recurso tributario municipal, después de los impuestos y muy por encima de las contribuciones especiales, en cuanto a volumen de recaudación.

Se trata de una figura con larga tradición en el conjunto de la Hacienda Pública española¹⁵¹. Su presencia se repite en los distintos niveles territoriales con poder financiero, y es frecuente encontrarla también como fuente de recursos para muchos entes instrumentales dependientes de estos, y para Entes asociativos que nacen de la unidad funcional o territorial de varias Administraciones.

En el ámbito municipal, esta figura tributaria posee una presencia histórica dilatada en las Haciendas municipales. No obstante, recientemente, vio sustancial-

¹⁵¹ Una muestra del carácter consuetudinario de este recurso para los Entes municipales lo constituye la subsistencia de la tasa por aprovechamiento de pastos y leñas –de origen medieval–, cuya virtualidad la corroboró recientemente la propia jurisprudencia (véase al respecto, la STSJ de Castilla y León, de 5 de noviembre de 2004).

mente alterado su carácter y su definición como consecuencia del examen que hizo el Tribunal Constitucional de su naturaleza, de su vinculación para los particulares, y de su diferenciación con otra figura que desde que entrara en vigor su ley conjunta en 1989 y hasta ese momento, aparecía paralela a la tasa: el precio público.

Hasta la Sentencia del Tribunal Constitucional 185/1995, de 14 de diciembre, la regulación de ambas figuras se encontraba en una misma ley, la Ley 8/1989, de 13 de abril, de Tasas y Precios Públicos, aplicable las Haciendas Estatal, Autonómica y Local; y la Ley de Haciendas Locales, se limitaba a recoger los preceptos de esta ley, adaptándolos a las peculiaridades del ámbito financiero local. Esta ley optó por una delimitación objetiva entre ambas figuras, por lo que sus materias impositivas se hicieron diferentes, aunque su exigibilidad, régimen jurídico y gestión, resultaban prácticamente idénticas.

La Sentencia del Tribunal Constitucional aludida, declaró parcialmente inconstitucional el artículo 24 de la Ley 8/1989, de 13 de abril, (que regulaba el supuesto de hecho de los precios públicos), sancionando el criterio objetivo que utilizó el legislador para regular ambas figuras, y optó por analizar los precios públicos desde el punto de vista del receptor de la misma: el usuario. Concretamente, el alto tribunal entendió que la barrera delimitadora había que buscarla en la obligatoriedad o voluntariedad que estos recursos planteaban a sus destinatarios, de modo que, desde el momento en que una actividad administrativa, un servicio público, o un aprovechamiento del dominio público, resultaba obligatorio para el ciudadano o, sin ser obligatorio, le resultaba necesario para satisfacer alguna necesidad vital, implicaba la idea de coacción, y como tal, necesitaba de un principio de reserva de ley amparado en el artículo 31.3 de la Constitución española, con lo que se entraba de lleno en el campo tributario reservado a la utilización de la tasa. Mientras que los precios públicos, cuya esencia radica en su naturaleza voluntaria, quedaron relegados a un segundo plano, y se reintegraron en el ámbito de las tasas todos los supuestos de utilización privativa o aprovechamiento especial del dominio público local, y los de prestación de servicios o realización de actividades administrativas, que, a juicio del Tribunal Constitucional, comportaban coactividad.

Esto es, el Tribunal Constitucional interpretó que la coactividad no sólo afecta a los servicios y actividades prestados en régimen de monopolio de derecho, también a los prestados sin una manifestación real y efectiva de la voluntad del interesado –monopolio de hecho–. Y considera que no existe voluntariedad cuando los servicios y actividades demandados son objetivamente indispensables para

satisfacer las necesidades básicas de la vida personal o social de los particulares, ni cuando se prestan por el sector público en régimen de monopolio de hecho.

Estas diferencias tienen repercusión en la terminología utilizada para la definición de los elementos esenciales de una y otra figura: las tasas, como tributos que son, se definen por el hecho imponible, los sujetos pasivos, etc., mientras que los precios públicos lo hacen por el objeto, obligados al pago, etc.

El pronunciamiento del máximo intérprete constitucional, en principio, sólo afectaba, al menos formalmente, a los precios públicos estatales, puesto que traía cuenta de un recurso cuyo objeto se centraba en estos. Pero desde el primer momento se entendió que, materialmente, afectaba al sistema general de tasas y precios públicos, e imponía un rápido cambio de orientación jurídica para todo el sector público. Por ello, en primer lugar, reaccionó el legislador estatal dotando de cobertura provisional a los precios públicos mediante el Real Decreto-Ley 2/1996, de 26 de enero, sobre determinadas prestaciones patrimoniales de carácter público gestionadas por la Administración General del Estado y los entes públicos de ella dependientes, e impuso al Gobierno la obligación de remitir a las Cortes el correspondiente Proyecto de Ley de reordenación de la regulación de las prestaciones patrimoniales afectadas por la Sentencia del Tribunal Constitucional 185/1995, de 24 de diciembre¹⁵². El mandato se cumplió con la Ley 25/1998, de 13 de julio, de modificación del Régimen Legal de las Tasas Estatales y Locales y de Reordenación de las Prestaciones Patrimoniales de Carácter Público, que daba cobertura constitucional a las tasas estatales y, prudentemente (aunque su constitucionalidad no se había visto afectada), también reordenó jurídicamente las tasas locales.

Por su parte, la Ley Orgánica 3/1996, de 27 de diciembre, de modificación parcial de la LOFCA (Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre), adecuó el artículo 7.º de la misma a la doctrina jurídica que acababa de implantar la Sentencia.

Curiosamente, el Tribunal Constitucional, en una nueva resolución, 233/1999, de 16 de diciembre de 1999 (resolviendo acumuladamente una serie de recursos de inconstitucionalidad planteados contra la LHL de 1989, y diversas cuestiones de constitucionalidad suscitadas después por diversos Tribunales Superiores de

¹⁵² Posteriormente, esta prórroga se ampliaría mediante la D. A. 1ª del Real Decreto-Ley 7/1996, de 7 de junio, sobre Medidas Urgentes de carácter Fiscal y de Fomento y Liberalización de la Actividad Económica.

Justicia), se pronunció particularmente sobre las tasas y precios públicos locales, ratificando la constitucionalidad de la LHL y de todos sus preceptos, con la excepción del original artículo 45.1 de la LHL, que aludía a la recepción obligatoria de los precios públicos locales. No obstante, esta declaración de inconstitucionalidad devenía inútil, puesto que la adaptación del artículo ya se había producido el año anterior.

De este modo, hasta el 1 de abril de 1999, se ha aplicado el régimen de tasas y precios públicos conforme a la redacción original de la Ley 39/1988, y a partir de esa fecha, con la modificación de la Ley 25/1998, se adoptan los criterios del Tribunal Constitucional en materia de tasas y precios públicos.

Su regulación actual la encontramos, de modo genérico, en la Sección 3ª del Capítulo III del Título I del TRLHL, además de una regulación específica para las tasas municipales y para las tasas provinciales, dentro del Título II y III, respectivamente.

El hecho imponible de la tasa municipal viene definido de modo múltiple, a modo de “subtipos” del hecho imponible:

- Por la utilización privativa o el aprovechamiento especial del dominio público local,
- Por la prestación de servicios públicos locales¹⁵³,
- O por la realización de actividades administrativas de competencia local.

En los dos supuestos últimos, resulta necesario que se den dos circunstancias de modo acumulativo¹⁵⁴:

1ª. Que se refieran, afecten o beneficien de modo particular a los sujetos pasivos. Esto se entiende así, cuando haya sido motivado directa o indirectamente por el mismo, en razón de que sus actuaciones u omisiones obliguen a las Entidades

¹⁵³ Los servicios públicos que hemos de entender susceptibles de tasa son los previstos en el artículo 25 y 86.3 de la Ley 7/1985, de 2 de abril, y otros que puedan establecerse mediante ley estatal o autonómica, así como los servicios mínimos del artículo 26 de la misma norma, con las excepciones de los supuestos de no sujeción que prevé el artículo 21 de la misma norma.

¹⁵⁴ No obstante, la obligatoriedad en la concurrencia de ambas circunstancias también ha sido matizada por la doctrina. Véase al respecto FERNÁNDEZ PAVÉS, Mª. J.: “Sistema de financiación local: Las tasas tras la Sentencia del Tribunal Constitucional de 1999 sobre la Ley de Haciendas Locales”; *Revista de Estudios Locales CUNAL*, nº extra julio, Madrid. 2000.

locales a realizar de oficio actividades, o a prestar servicios, por razones de seguridad, salubridad, de abastecimiento de la población o de orden urbanístico, o cualesquiera otras.

2ª. La segunda circunstancia admite cualquiera de estas dos opciones:

- a) Que no sean de solicitud o recepción voluntaria para los administrados. Lo que se produce cuando venga impuesta por disposiciones legales o reglamentarias, o cuando los bienes, servicios o actividades requeridos sean imprescindibles para la vida privada o social del solicitante.
- b) Que no se presten o realicen por el sector privado, esté o no establecida su reserva a favor del sector público conforme a la normativa vigente.

Además de esta definición genérica del hecho imponible, la nueva redacción ha vuelto al viejo sistema de lista abierta, que ya estableciera el Real Decreto Legislativo 781/1986, para cada uno de los tres “subhechos imposables” del impuesto. Este sistema resulta esclarecedor y de gran utilidad a los responsables de la gestión económica municipal, en cuanto le instruye agotadoramente sobre la mayoría de las tasas que pudieran adoptar, aunque no resulte excesivamente pulcro con el principio de autonomía local. No obstante, el sistema de listas, que consiste en una exhaustiva enumeración de supuestos de sujeción¹⁵⁵ (con separación de los supuestos de utilización del dominio público, de prestación de servicios, y de realización de actividades), es de *numerus apertus*, con lo que evita la lesión directa del principio de autonomía.

La definición del hecho imponible se completa con una enumeración de algunos supuestos de no sujeción, que se justifican por el carácter colectivo del servicio:

- a) Abastecimiento de aguas en fuentes públicas.
- b) Alumbrado de vías públicas.
- c) Vigilancia pública en general.
- d) Protección civil.
- e) Limpieza de la vía pública.
- f) Enseñanza en los niveles de educación preescolar y educación general básica.

En cuanto las exenciones, sólo se contempla una exención genérica de carácter subjetivo en relación con el “subhecho imponible” utilización privativa o apro-

¹⁵⁵ No lo reproducimos aquí, por su extensión.

vechamiento especial del dominio público a favor del Estado, de las Comunidades Autónomas y de las Entidades locales, por los aprovechamientos inherentes a los servicios públicos de comunicaciones que exploten directamente, y por todos los que inmediatamente interesen a la seguridad ciudadana o a la defensa nacional.

Como ya anunciamos, las tasas se caracterizan en el aspecto subjetivo por prever la existencia de un sujeto pasivo contribuyente y, en algunos supuestos concretos, junto a él, un sujeto pasivo sustituto.

Respecto al sujeto pasivo contribuyente de la tasa, se define en concordancia con los tres “subtipos” del hecho imponible, pudiendo ser las personas físicas y jurídicas, así como las Entidades a que se refiere el artículo 35.4 de la Ley General Tributaria:

- a) Que disfruten, utilicen o aprovechen especialmente el dominio público local en beneficio particular.
- b) Que soliciten o resulten beneficiadas o afectadas por los servicios o actividades locales que presten o realicen las Entidades locales, conforme a alguno de los supuestos previstos en el artículo 20.4 de esta ley.

Además de estos, los supuestos concretos en los que se prevé la existencia de sujetos pasivos sustitutos son:

- a) En las tasas establecidas por razón de servicios o actividades que beneficien o afecten a los ocupantes de viviendas o locales, los propietarios de dichos inmuebles, quienes podrán repercutir, en su caso, las cuotas sobre los respectivos beneficiarios.
- b) En las tasas establecidas por el otorgamiento de las licencias urbanísticas previstas en la normativa sobre suelo y ordenación urbana¹⁵⁶, los constructores y contratistas de obras.
- c) En las tasas establecidas por la prestación de servicios de prevención y extinción de incendios, de prevención de ruinas, construcciones y derribos, salvamentos y, en general, de protección de personas y bienes,

¹⁵⁶ En este caso la Ley de Haciendas Locales realiza un reenvío a la normativa urbanística, y dado que dicha materia es competencia autonómica, habrá que estar a lo dispuesto en la legislación urbanística autonómica, sin perjuicio de la aplicación supletoria del artículo 242 del R.D.Leg. 1/1992, que se ha mantenido parcialmente vigente tras la Ley 6/1998, de Régimen del Suelo y Valoraciones.

comprendiéndose también el mantenimiento del servicio, las entidades o sociedades aseguradoras del riesgo.

- d) En las tasas establecidas por la utilización privativa o el aprovechamiento especial por entradas de vehículos o carruajes a través de las aceras y por su construcción, mantenimiento, modificación o supresión, los propietarios de las fincas y locales a que den acceso dichas entradas de vehículos, quienes podrán repercutir, en su caso, las cuotas sobre los respectivos beneficiarios.

También la cuantificación de las tasas, por su variedad, resulta diversa en función del tipo de tasa exigible. La Ley ha optado por establecer un conjunto de reglas generales, y una regla particular para la determinación del importe en determinadas tasas, cuya liquidación resultaría realmente compleja, por lo que adopta la técnica del porcentaje sobre una variable conocida.

Así, la base imponible se determina de acuerdo con las siguientes reglas generales:

- a) Subtipo 1º: Con carácter general, tomando como referencia el valor que tendría en el mercado la utilidad derivada de dicha utilización o aprovechamiento, si los bienes afectados no fuesen de dominio público. A tal fin, las Ordenanzas Fiscales podrán señalar en cada caso, atendiendo a la naturaleza específica de la utilización privativa o del aprovechamiento especial de que se trate, los criterios y parámetros que permitan definir el valor de mercado de la utilidad derivada.
- b) Subtipos 2º y 3º: Cuando se utilicen procedimientos de licitación pública, el importe de la tasa vendrá determinado por el valor económico de la proposición sobre la que recaiga la concesión, autorización o adjudicación.

Por su parte, la regla especial se refiere a las tasas por utilización privativa o aprovechamientos especiales constituidos en el suelo, subsuelo o vuelo de las vías públicas municipales, a favor de empresas explotadoras, distribuidoras y comercializadoras de servicios de suministros¹⁵⁷ que resulten de interés general o afecten a la generalidad o a una parte importante del vecindario. El importe de estas consistirá, en todo caso y sin excepción alguna, en el 1,5 por ciento de los ingresos brutos procedentes de la facturación que obtengan anualmente en cada término municipal las referidas empresas. A continuación, el legislador establece los conceptos incluidos y excluidos para el cálculo de los ingresos brutos.

¹⁵⁷ Se declara expresamente excluido de este régimen especial las empresas de telefonía móvil.

Tal y como la ha definido el legislador, podríamos denominar a este supuesto como “tasa global”, que evita la complejidad para liquidar, y la reiteración de tasas a las que se pueden ver sometidas este tipo de empresas que, frecuentemente, necesitan del aprovechamiento del suelo urbano para la prestación de sus servicios. De modo que tributarán por estas ocupaciones mediante un pago en bloque, que se repetirá anualmente mientras presten sus servicios en el término municipal. Lógicamente, este pago anual le libera de las eventuales tasas por ocupación del suelo, vuelo o subsuelo, pero no de otras tasas de las que pudieran ser sujetos pasivos cuyo hecho imponible sea diferente a aquél.

Como complemento a las reglas de cuantificación, se establece un límite general en la cuantificación de las tasas en el sentido de que el importe que se perciba de los distintos sujetos pasivos por la totalidad de las tasas que afectan a un servicio o actividad, no podrá exceder del coste real o previsible del servicio o actividad de que se trate o, en su defecto, del valor de la prestación recibida. El cumplimiento de este límite debe quedar acreditado en el preceptivo informe técnico-económico que, a modo de memoria de costes, precede el establecimiento de cualquier tasa municipal.

La justificación de esta limitación hay que buscarla en la propia esencia de la tasa. No se puede olvidar que nos encontramos ante un tributo directo cuyo objeto no es tanto percibir de los usuarios la contraprestación que sufrague el funcionamiento del servicio que reciben, como ayudar al mantenimiento de un servicio que debe prestar el Ente local, que, en muchas ocasiones, cubre una necesidad u obligación para el destinatario. Esta nota distingue nítidamente la ontología de la tasa y del precio público.

Este sistema de reglas para la determinación de la base imponible de la tasa contrasta con la simplicidad para el cálculo de la cuota, que podrá consistir en la cantidad resultante de aplicar una tarifa; una cantidad fija; o la cantidad resultante de la aplicación conjunta de ambos criterios.

Por último se permite que se tengan en cuenta criterios de capacidad económica de los obligados para determinar la cuantía de la tasa¹⁵⁸.

¹⁵⁸ La introducción de reducciones cuantitativas en por aplicación de criterios de capacidad económica ha sido frecuente, sobre todo, en las tasas que tienen por objeto la prestación de servicios sociales, entendidas como instrumentos de política económica y social local.

Por lo que respecta al devengo, caben las posibilidades de devengo instantáneo y devengo periódico. El primero se producirá, en función de la naturaleza de la tasa, cuando se inicie la actividad, servicio o uso (en estos casos se permite el depósito previo), o cuando se presente la solicitud, si esta fuera precisa. En las tasas cuyo devengo periódico se determine en la correspondiente Ordenanza Fiscal (gestionadas a través de padrón), tendrá lugar el inicio de cada año, y existirá un período impositivo que coincidirá con el año natural, salvo en los supuestos de inicio o cese, en los que se debe prever el oportuno prorrateo. En ambos casos el devengo tiene trascendencia, puesto que va a marcar la norma aplicable¹⁵⁹.

La gestión de las tasas es una competencia exclusiva municipal debiendo regularse a través de la Ordenanza Fiscal correspondiente ante la escasa previsión legislativa estatal en esta materia, que se limita a permitir el régimen de autoliquidación y la posibilidad de convenios que simplifiquen la gestión.

c. Las Contribuciones Especiales. Este tercer y último tributo a disposición de los Ayuntamientos, presente también en las Haciendas de las Comunidades Autónomas, y preexistente a la Ley de Haciendas Locales de 1988, constituye, sin duda, el más desconocido y menos usado recurso por parte de los Entes municipales, pese a que, paradójicamente, es el tributo que más fielmente responde a la equidad tributaria, puesto que sienta el principio de que tributan los que resulten especialmente beneficiados.

Vienen reguladas de modo común para Municipios y Provincias en la Sección 4ª del Capítulo III del Título I del TRLHL, constituyendo su hecho imponible la

Sobre este particular pueden consultarse las STS 6/02/95 y SSTSSJJ Castilla la Mancha 7/11/96, y Andalucía 7/10/96.

¹⁵⁹ Un supuesto que se repite todos los finales de ejercicio es la procesión de modificaciones de Ordenanzas Fiscales que regulan tributos con periodo impositivo coincidente con el año natural. En estos casos, para que las modificaciones en el tributo (fundamentalmente consistentes en el incremento de las cuotas) puedan entrar en vigor en ejercicio siguiente, es necesario que la aprobación definitiva de la modificación se publique en el Boletín Oficial de la Provincia, razón por la cual las Corporaciones locales entran en un “frenesi” regulador en estas fechas que no siempre consigue su aprobación en plazo. A este respecto, la jurisprudencia ha dejado claro que la publicación extemporánea de la aprobación definitiva (aunque la provisional se hiciera en plazo) invalida la modificación para el ejercicio inmediato siguiente, ni siquiera ha admitido la práctica de utilizar la edición de suplementos en el BOP del último día del año para salvar el cumplimiento del trámite.

obtención por el sujeto pasivo de un beneficio o de un aumento de valor de sus bienes como consecuencia de la realización de obras públicas, o del establecimiento o ampliación de servicios públicos, con financiación municipal, obligatorios o no para la Entidad.

En estas obras o servicios susceptibles del tributo, se distingue un beneficio especial, imputable a un particular o grupo de particulares, además del beneficio común o general que la obra o servicio aporta a la colectividad, de ahí que la jurisprudencia censure las contribuciones especiales para las obras y servicios que benefician a todo el vecindario¹⁶⁰.

En esta figura la autonomía municipal no sólo se extiende al establecimiento y regulación del tributo, también le permite determinar, discrecionalmente, qué obras o servicios van a ser susceptibles de contribución especial¹⁶¹.

La condición de sujeto pasivo va indisolublemente unida a la de beneficiado. Con la intención de ilustrar a los gestores locales, la ley ejemplifica algunos supuestos con sus correspondientes beneficiados. Incluso, el Tribunal Supremo¹⁶² ha admitido el beneficio potencial, aunque no sea actual, para adquirir la condición de sujeto pasivo.

Para asegurar el cobro, la jurisprudencia ha sentado el carácter real de la obligación generada por la contribución especial, de tal forma que la transmisión de un inmueble afectado por contribuciones especiales, produce la subrogación del adquirente en el lugar del transmitente en los derechos y deberes vinculados al proceso, exigiéndose al adquirente las contribuciones especiales, sin perjuicio de que éste pueda accionar frente a quien le transmitió la propiedad¹⁶³.

¹⁶⁰ Por ejemplo, la STS de 16 de noviembre de 1988, anuló las contribuciones que se exigieron con ocasión del establecimiento de un colector de aguas residuales para todo el Municipio. Por su parte, la STS de 21 noviembre de 1975, ha analizado la polémica en torno a la determinación del porcentaje de interés privado en el coste de las obras.

¹⁶¹ La STSJ de Canarias, de 30 de junio de 1993, aclaró que no resulta discriminatorio que en obras similares no se hayan establecido contribuciones especiales.

¹⁶² STS 17/10/94.

¹⁶³ Por ejemplo, la STSJ de Murcia, de 26 de enero de 1999, se pronunció, en un caso particular, en este sentido.

La base imponible está constituida, como máximo, por el 90 por ciento del coste que la Entidad local soporte (financie) por la realización de las obras o por el establecimiento o ampliación de los servicios. Con esta financiación compartida, el legislador logra, de algún modo, conciliar el interés general que produce toda obra o servicio municipal con el de los especialmente beneficiados¹⁶⁴. En todo caso, la base y las cuotas finales deben graduarse en función del beneficio proporcionado a los sujetos pasivos¹⁶⁵. Para facilitar su gestión, se permite exigir inicialmente la contribución según el presupuesto de ejecución, que quedará subyugado frente al coste final¹⁶⁶.

Para la determinación de la cuota, esta cuantía global se reparte entre los beneficiados de acuerdo con la regla general de aplicar, conjunta o separadamente, como módulos de reparto, los metros lineales de fachada de los inmuebles, su superficie, su volumen edificable y el valor catastral a efectos del IBI. No obstante, dado que la base imponible dependerá de la naturaleza de la obra o servicio, la ley ofrece otros criterios especiales para supuestos concretos, dejando en todo caso abierta la posibilidad de que el Ayuntamiento distribuya el coste mediante criterios objetivos y racionales, nunca arbitrarios¹⁶⁷.

El importe de las cuotas obtenidas debe destinarse a sufragar el coste de la obra o servicio, esto es, nos encontramos ante un ingreso afectado o finalista que condiciona la elaboración presupuestaria.

Las contribuciones especiales se devengan en el momento en que las obras se hayan ejecutado o el servicio haya comenzado a prestarse. No obstante, para fa-

¹⁶⁴ Piénsese, por ejemplo, en la peatonalización de una calle de un Municipio, cuyos vecinos disfrutarán de la comodidad del paseo por la misma, pero, a buen seguro, la citada obra revalorizará el precio de las viviendas de los vecinos que residan en la calle en cuestión.

¹⁶⁵ Es reiterada la jurisprudencia sobre este particular: SSTSSJJ Andalucía 25/09/00; La Rioja 7/07/92; o Valencia 1/12/93.

¹⁶⁶ Aquí la jurisprudencia ha aclarado que, dado que el coste total presupuestado de las obras o servicios tiene carácter de mera previsión, reconociéndose su posibilidad de variación, lo trascendente es, entonces, la toma del acuerdo de imposición y su correcta notificación al interesado, y no la aprobación definitiva del proyecto de obra. A este respecto, se pueden consultar la STS 26 diciembre de 1995 o la STSJ de La Rioja, de 26 diciembre de 1995. Tratamiento jurisprudencial distinto ha tenido, a veces, la aprobación provisional de la imposición de contribuciones especiales: la Audiencia Territorial de Barcelona, en Sentencia de 23 de mayo de 1988, consideró que la no notificación a los interesados de la aprobación provisional de la imposición de contribuciones especiales, no originaba indefensión, pues se trata de un mero trámite interno del procedimiento de aprobación del referido tributo.

¹⁶⁷ Entre otras, STS 19/11/89.

cilitar la realización de la obra o servicio y la propia recaudación del tributo, la ley permite, a modo de entrega a cuenta (no se califica por el legislador como liquidación provisional), exigir por anticipado el pago de cada anualidad, una vez impuesta la contribución, y ejecutada la parte de ese año. De modo que, finalizada la obra o iniciado el servicio, se giran las correspondientes liquidaciones tributarias, con indicación de los sujetos pasivos, de la base y de las cuotas individualizadas definitivas, compensando como entrega a cuenta los pagos anticipados que se hubieran efectuado.

La imposición y ordenación de las contribuciones especiales está sometida a un procedimiento reforzado, especialmente garantista para el sujeto pasivo, que lleva a la Entidad local a separar el acuerdo de imposición¹⁶⁸, del acuerdo de ordenación, asegurando la audiencia de los interesados en uno y otro.

La gestión del tributo es exclusivamente municipal, salvo en los casos de cofinanciación de las obras o servicios, cuya gestión y recaudación se hará por la entidad que actúe como emprendedora.

Otra de las especificidades de las contribuciones especiales radica en la colaboración ciudadana que permite la ley para la gestión del tributo. Así, se permite a los propietarios afectados formar una especie de litisconsorcio pasivo, denominado Asociación Administrativa de Contribuyentes¹⁶⁹, o incluso activo, si pretenden promover alguna iniciativa ante el Ayuntamiento competente. Esta apertura de la gestión a los ciudadanos resulta realmente progresista y acorde con las nuevas fórmulas de gestión local, y especialmente adecuada para las asociaciones vecinales existentes, aunque en muchas ocasiones queda obsoleta por el escaso papel activo que ocupan los administrados en el ámbito local, sobre todo a nivel particular.

¹⁶⁸ En este sentido la Sentencia del Tribunal Supremo, de 30 septiembre 1980, declaró la nulidad radical para aquellos procedimientos en los que el acuerdo de imposición se producía con anterioridad a la aprobación definitiva del proyecto de urbanización.

¹⁶⁹ En algunas ocasiones el Tribunal Supremo –Sentencia de 20 octubre 1978– ha considerado que la no constitución de la Asociación Administrativa de Contribuyentes origina indefensión a los interesados y, por tanto, causa de nulidad. Aunque no siempre ha mantenido esta línea (STS de 10 de diciembre de 1981).

d. Los Recargos Tributarios Locales. Pese a tratarse de una figura que pasa prácticamente inadvertida en el actual TRLHL, y que no es objeto de aplicación práctica hoy en día, lo cierto es que nos encontramos ante una fuente tradicional de financiación de los Entes locales¹⁷⁰.

El antecedente más reciente lo encontramos en el Recargo Municipal sobre la cuota líquida del IRPF (al amparo del artículo 8 de la Ley 24/1983, de 21 de diciembre, sobre medidas urgentes de saneamiento y regularización de las Haciendas Locales), cuya legalidad de fondo fue amparada por la jurisprudencia, que rechazó su carácter discriminatorio entre distintos términos municipales fundamentándose en el principio de autonomía de cada Corporación local¹⁷¹. No obstante, la forma que se utilizó para establecer este recargo no resultó la adecuada, y el Tribunal Constitucional, en Sentencia 179/1985, de 19 de diciembre, tras reconocer la competencia legítima tanto del Estado como de la Comunidad Autónoma para regular este tipo de figuras, lo declaró inconstitucional por cuanto la Ley que lo creó atentaba contra el principio de reserva de ley tributaria (en concreto la creación *ex novo* del tributo y la regulación de sus elementos esenciales), por limitarse a realizar un reenvío en bloque a la normativa tributaria local.

Aunque existen diversas teorías sobre su naturaleza, el recargo sobre un tributo de otro ente constituye, sin más, otro tributo para el ente perceptor, idéntico en su estructura a aquél al que se superpone¹⁷²; si bien, por su propia esencia, se halla estrechamente vinculado al tributo sobre el que se proyecta, siguiendo su *íter*, de tal modo que incluso va a ser gestionado por el Ente titular del tributo matriz. La propia Ley de Haciendas Locales parece seguir esta teoría al asimilar los recargos a los tributos propios, incluso regulándolos junto con los impuestos.

Realmente, si analizamos esta figura desde un punto de vista metafísico y no técnico, nos encontramos más ante una imagen financiera que tributaria, más cercana en su funcionamiento a la participación en los tributos del Estado que a los propios impuestos municipales, que sirve más al principio de suficiencia que al de autonomía, por cuanto las potestades locales de decisión sobre su establecimiento,

¹⁷⁰ A esta conclusión llega CASADO OLLERO, G.: "Recargos Locales"; *Manual de Derecho Tributario Local*; Escuela de Administración Pública de Cataluña, Barcelona. 1987.

¹⁷¹ STS de 4 de octubre de 1984.

¹⁷² MATEO RODRÍGUEZ, L.: "Ingresos no tributarios de las Corporaciones Locales", *Tratado de Derecho Municipal*; Civitas, Madrid. 1988.

regulación y, especialmente, sobre su gestión, son escasas, aunque, eso sí, aporta la gran ventaja de beneficiarse del éxito de cobro que tenga el tributo matriz, y de no precisar de medios técnicos locales para su puesta en funcionamiento.

Actualmente, la CE no menciona (tampoco prohíbe¹⁷³) los recargos tributarios a favor de los Entes locales, y el TRLHL se limita a prever su existencia –en su artículo 2.1.b. *in fine* en relación con el artículo 38.2– aunque ceñida a recargos sobre los impuestos de la respectiva Comunidad Autónoma y de otras Entidades locales, y siempre que la ley autonómica lo prevea expresamente –ley habilitante–.

2. Los recursos de naturaleza pública no tributaria

En este segundo grupo se incluyen todos los recursos que tengan como característica común su regulación por las normas propias del Derecho público no tributario (revestidos por tanto de las prerrogativas que otorga este régimen por contraposición a los ingresos de Derecho privado), por lo que les será de aplicación, fundamentalmente, la normativa presupuestaria. Nos encontramos ante prestaciones patrimoniales de carácter público y, en consecuencia, su establecimiento y regulación esencial gozan de reserva de ley ordinaria, según el artículo 31.3 CE. Por otro lado, tal y como se prevé en el Capítulo III del Título III TRLHL, participan del régimen de los recursos tributarios en cuanto al procedimiento de exacción –se exigirán por la vía de apremio, en caso de impago–; y en cuanto a su revisión, que se articula a través del recurso de reposición local.

Concretamente, tienen cabida dentro de él los siguientes recursos:

a. Los precios públicos. Este recurso, de naturaleza pública, se muestra común a la mayor parte de las Entidades que conforman el subsector local.

Fueron introducidos en la Hacienda local a través de la Ley 39/1988, y poco después, generalizados mediante Ley 8/1989, de 13 de abril, de Tasas y Precios

¹⁷³ El propio Tribunal Constitucional, en la sentencia antes referida, declara abiertamente: «...la improcedencia de considerar que el artículo 142 CE excluya tales recargos...».

Públicos, como recurso paralelo a la Hacienda estatal, en ambos casos configurados como recurso de Derecho público de naturaleza no tributaria. Con este recurso se experimenta por primera vez la existencia de un ingreso de naturaleza ordinaria (de afluencia repetida para las arcas públicas), que se desvincula de las rigideces y prerrogativas propias de la legislación tributaria, y se acoge a un sistema de creación y modificación más flexible, adoptando de las figuras tributarias, al tiempo, su carácter coactivo y su sometimiento al principio de equivalencia en la determinación de su cuantía. Con todo esto, se estaba configurando una nueva figura que podía dotar al régimen financiero de mayor dinamismo y de más capacidad de adaptación a la realidad económica, sin estar sometidos a los inconvenientes del sistema garantista tributario. Esta “cuadratura” del círculo fue años más tarde desmontada por el Tribunal Constitucional, en la sentencia comentada en el apartado dedicado a las tasas.

En el ámbito local la evolución de los precios públicos aparece vinculada, y comparada, desde un primer momento a la de las tasas, quizá porque su hecho imponible se ideó asumiendo parte de la materia imponible de la tasa, a saber:

- a) La utilización privativa o aprovechamiento especial de los bienes de dominio público local.
- b) La prestación de servicios o realización de actividades que no estuvieran sujetos a tasas.

En la evolución de esta figura se pueden apreciar dos etapas claramente diferenciadas, cuyo punto de inflexión fue la STC 185/1995, de 14 de diciembre. Desde su creación en 1988 hasta ese momento, el precio público fue ganando terreno a la figura de la tasa, que quedó en una clara situación residual. Con la reforma operada por la Ley 25/1998, para dar cumplimiento a la Sentencia del Tribunal Constitucional 185/1995, de 14 de diciembre, son los precios públicos los que quedan en ese segundo plano, al reintegrarse al ámbito de las tasas todos los supuestos de utilización privativa o aprovechamiento especial del dominio público local, y los de prestación de servicios o realización de actividades administrativas que, a juicio del Tribunal Constitucional, comportaban coactividad, toda vez que la esencia del precio público es también, según el Tribunal Constitucional, su naturaleza voluntaria¹⁷⁴.

¹⁷⁴ Pese a que la Sentencia del Tribunal Constitucional dejó sin cobertura, al menos teóricamente, a todos los precios públicos cobrados desde que se dictó hasta el plazo que abarcara los supuestos no prescritos, lo cierto es que, para evitar la convulsión que los efectos jurídicos de la sentencia pudiera provocar, el

Su regulación actual se encuentra, de modo común para Municipios y Provincias, en el Capítulo VI del Título I del TRLHL y, específicamente para los Municipios, en el Capítulos V del Título II del TRLHL. Esta nueva regulación ya configura el precio público distinguidamente de los recursos tributarios, eludiendo las denominaciones de hecho imponibles, sujeto pasivo, base, etc., y optando por elementos que aluden materialmente a la misma idea, pero se denominan bajo formas diferentes. Además, el procedimiento de establecimiento y modificación se regula en direcciones y con formas jurídicas diferentes.

El objeto del precio público viene definido de modo negativo o exclusivo, y de forma residual respecto de las tasas. Así, tienen la consideración de precios públicos las contraprestaciones pecuniarias que se satisfagan por la prestación de servicios o realización de actividades administrativas de la competencia de la Entidad local, siempre que no concorra alguna de circunstancias que caracterizan los servicios o actividades sujetos a tasa. En la práctica esto supone la concurrencia acumulativa de varios requisitos que se pueden resumir en tratarse de un servicio o actividad local, libremente solicitado por el interesado, no esencial para la vida del receptor, y que sea prestado por la iniciativa privada en concurrencia con el sector público; lo que restringe, notablemente, la presencia efectiva de precios públicos en el ámbito local¹⁷⁵, especialmente en aquellos Municipios pequeños donde la mayoría de los servicios son prestados por el Ayuntamiento por resultar antieconómicos para la iniciativa privada.

Resultan obligados al pago de los precios públicos quienes se benefician de los servicios o actividades que deban satisfacerse por aquellos.

Uno de los elementos distintivos en el funcionamiento de la tasa y precio público viene dado por la cuantificación de este último, cuya contraprestación deberá cubrir, como mínimo, el coste del servicio prestado o de la actividad realizada. No obstante, cuando existan razones sociales, benéficas, culturales o de interés público que así lo aconseje, la Entidad podrá fijar precios públicos por debajo de

propio Tribunal, en el F.J. 10º, considera situaciones consolidadas, no susceptibles de ser revisadas, no sólo aquellas que han resultado definitivamente decididas por resoluciones judiciales con fuerza de cosa juzgada (en base a lo dispuesto en el artículo 40.1 de la Ley Orgánica del Tribunal Constitucional), sino también, en base al principio de seguridad jurídica, todas aquellas otras que hubieran resultado consentidas a la fecha de publicación de la sentencia.

¹⁷⁵ Un supuesto susceptible de precio público podría ser la contraprestación exigida por entrar en una piscina pública siempre que en el Municipio existiera otra u otras que fueran explotadas por la iniciativa privada.

este límite, en cuyo caso deberá consignar en sus presupuestos las dotaciones oportunas para la cobertura de la diferencia resultante, si la hubiese.

La obligación de pagar el precio público nace (se devenga) desde que se inicia el servicio o la actividad, aunque se permite exigir previamente un depósito que cubra el importe total o parcial, como medida garantizadora del cobro; de modo que cuando el servicio o la actividad no se preste por causas no imputables al obligado al pago, procederá la devolución del importe correspondiente.

En cuanto a su gestión, las deudas generadas por precios públicos podrán ser exigidas en régimen de autoliquidación, y los impagados exigirse por el procedimiento administrativo de apremio, dado que se benefician de las prerrogativas que ostentan las Administraciones sobre sus recursos de naturaleza pública.

b. La participación en los tributos del Estado. La participación en los tributos del Estado constituye la segunda fuente “fundamental” de financiación de las Haciendas locales, de modo que, articulada con los tributos propios, conjuntamente, tratan de garantizar la suficiencia financiera (lo que demuestra la complementariedad y coordinación entre ambos instrumentos). En esta línea, el Tribunal Constitucional ha señalado que los objetivos que persigue este instrumento no son los de atender la solidaridad, ni procurar la redistribución de riqueza, sino tendentes a la cobertura de las necesidades básicas de financiación del Ente local¹⁷⁶, de ahí que este tipo de ingreso carezca de afectación específica que pudiera condicionar su destino para el Ente local. Esto enlaza directamente con el principio de suficiencia, y deja atrás el de autonomía financiera.

Asimismo, ha sido visto por la jurisprudencia constitucional y por la doctrina, dentro del esquema de colaboración entre las distintas Haciendas territoriales, como un mecanismo imprescindible para realizar el modelo de “Hacienda de coordinación” que necesita todo Estado federal, o cuasi-federal, y que apoya nuestro texto constitucional. Por esto, se ha visto en este instrumento una doble condición de recurso local, por un lado, y mecanismo de conexión entre los distintos niveles de Haciendas Públicas, por otro.

¹⁷⁶ STC 96/1990, de 24 de mayo.

Viene reconocido constitucionalmente y configurado, formalmente, como un derecho de los Entes locales frente al Estado (y frente a las Comunidades Autónomas); y, materialmente, mediante un porcentaje aplicado sobre la recaudación líquida del Estado, que parte de una financiación inicial definitiva en el año cero, y que se incrementa anualmente, como mínimo, en la misma medida en que se incrementa los ingresos del sector estatal.

Este instrumento financiero tuvo como primer precedente moderno el “Fondo Nacional de Cooperación Municipal”, creado por el Real Decreto-Ley 34/1977, de 2 de junio, como mecanismo de interacción entre la Hacienda del Estado y la de las Corporaciones locales, que si bien nació con una finalidad exclusivamente niveladora, y con carácter coyuntural, pronto se apreció la necesidad de convertirlo en un recurso permanente o cíclico para las Haciendas locales. Es por ello que, a partir de ese momento, comienza una primera etapa en la que se regula su montante anualmente mediante Ley de Presupuestos del Estado para cada año. Este sistema implicaba una fijación rígida y unilateral por el Estado del importe global, lo que lo convertía en un recurso rígido y no adaptado a las necesidades reales de los Entes locales, ni contribuía a desarrollar la autonomía local¹⁷⁷, si bien respetaba la reserva de ley que demandaba la materia.

Posteriormente, se inicia una segunda etapa de regulación quinquenal basada en el establecimiento de una cantidad inicial cada cinco años, distribuida globalmente para los Municipios y para las Provincias en función de unos criterios objetivos de reparto basados en la población, en el esfuerzo fiscal de la población, en el inverso de la capacidad recaudatoria y en el número de unidades escolares de primaria¹⁷⁸. Con el objeto de actualizarla, dicha cantidad se incrementaba anualmente

¹⁷⁷ RUBIO DE URQUÍA Y ARNAL SURÍA llegaron a calificar el porcentaje de participación como un auténtico disfraz financiero. *Ley Reguladora de las Haciendas Locales*, op. cit., pág 79.

¹⁷⁸ Uno de los aspectos más polémicos, y cuyo esclarecimiento requirió la intervención del Tribunal Constitucional (STC 150/1990, de 4 de octubre) fue la fijación de los criterios de reparto, a cuya determinación no estaban dispuestas a renunciar las Comunidades Autónomas. El alto tribunal resolvió con aplastante lógica la cuestión, estableciendo que cuando se trate de determinar los criterios de distribución en los presupuestos estatales, corresponderá la actuación en exclusiva al Estado, mientras que la Comunidad Autónoma tendrá la exclusiva cuando se trate de distribución de sus ingresos propios. Además, la Ley de Haciendas Locales no deja margen alguno para la participación de las CCAA en esta negociación, ni les permite que actúen de intermediarias para recibir los fondos del Estado a favor de los Entes locales, a pesar de que algunas CCAA realizan este “servicio de caja”, amparadas por las previsiones de su propio Estatuto de Autonomía. Tal es el caso de la CA de Valencia (art. 49.2); Cataluña –art. 48.2–; Andalucía –art. 62.3–; o Galicia –art. 49.2–.

La Ley Municipal y de Régimen Local de Cataluña fue más allá al establecer (en sus artículos 181 y 182) la... *competencia de la legislación catalana sobre finanzas locales para fijar los criterios de distribución de los*

en función de un índice de evolución anual, expresado en tanto porcentual mediante Ley de Presupuestos del Estado, que, como mínimo, aumentaba en la misma medida en que lo hacía el conjunto de los ingresos del Estado. Este modelo adolecía de los mismos defectos que el precedente, y únicamente aportaba la ventaja de no tener que determinar su importe cada año. Además, el sistema excluía de la negociación global a los Municipios de Madrid y Barcelona, otorgándoles una participación que no guardaba relación proporcional con su población. También se criticó del sistema su efecto favorecedor de las grandes ciudades en detrimento de los pequeños núcleos de población, lo cual se podría haber solucionado si se hubieran introducido criterios más objetivos¹⁷⁹ y niveladores como la necesidad de infraestructuras, o el volumen de servicios locales deficitarios¹⁸⁰.

Sin embargo, ante las reivindicaciones continuas desde el mundo local, entre otras razones por la escasez de su dotación, y por la falta de negociación de la cantidad inicial¹⁸¹, el modelo cambia sustancialmente su funcionamiento a raíz de la Ley 51/2002, de 27 de diciembre, de reforma de la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, con efectos desde el ejercicio 2004, iniciando una línea semejante al modelo autonómico, que se basa en la cesión porcentual de la recaudación obtenida por algunos tributos estatales, sin que se asuma competencia alguna sobre la gestión de estos tributos.

Su regulación actual se encuentra en los Capítulos III y IV del Título II del TRLHL. El nuevo modelo establece una estructura dual de financiación para los Municipios, en función de sus características y población, y un régimen específico para los Municipios que tengan la condición de turísticos. La justificación

ingresos de los Entes locales consistentes en participaciones en los ingresos estatales... y de la Generalidad, y en subvenciones incondicionadas, todo lo que integraría el fondo de cooperación local de Cataluña, cuya distribución correspondería al órgano autonómico. Por lo que, siguiendo la línea jurisprudencial anterior, fue objeto de anulación constitucional por invasión de competencias estatales por parte de la Comunidad Autónoma (STC 237/1992).

¹⁷⁹ El Tribunal Constitucional (STC 104/2000, de 13 de abril) responsabiliza al legislador estatal para dar efectividad a los principios de suficiencia financiera de las Entidades locales y de solidaridad y equilibrio territorial mediante la determinación de unos criterios objetivos homogéneos y uniformes de distribución entre los distintos Entes.

¹⁸⁰ Esta discriminación no impidió a MARTÍNEZ LAGO calificar el sistema como de café con leche para todos, que sirven las tazas llenas y en más número a quienes tienen más bollos que mojar. MARTÍNEZ LAGO, M. A.: "Las transferencias a las Haciendas Locales: Comentario crítico"; *Palau* 14, nº 10. 1990.

¹⁸¹ Recordemos a este respecto que el carácter paccionado del sistema viene avalado, de modo indirecto, por la legislación básica local (artículo 118 de la Ley 7/1985, que se refiere a la necesidad de negociar con la Comisión Nacional de Administración Local todos los asuntos relativos a la Administración Local), y sobre todo, goza de reconocimiento directo en la CEAL, como uno de los derechos que asisten al sector local.

de ello la encuentra el legislador en el hecho de que los grandes Municipios y capitales de Provincia de régimen común presentan mayores necesidades financieras debido a la creciente demanda de servicios públicos en las grandes aglomeraciones urbanas. Para ellos, se prevé un sistema de financiación parecido al ideado para las Comunidades Autónomas, que se basa en la cesión de una parte de la recaudación de algunos impuestos estatales, y se completa con un fondo complementario de participación. Para el resto de Municipios, se mantiene el sistema tradicional de participación porcentual en los recursos del Estado en función de un conjunto de criterios de distribución objetivos, aunque se modifican la importancia y la naturaleza de algunos de ellos. Finalmente, se reconoce la singularidad de las Entidades locales canarias, y de los denominados “Municipios turísticos”, para los que se prevé una financiación excepcional.

b.1. Participación de los grandes Municipios. Su ámbito subjetivo viene definido por los Municipios que sean capitales de Provincia, o de Comunidad Autónoma, o que tengan población de derecho igual o superior a 75.000 habitantes. Su participación se subdivide en:

– Cesión de recaudación de impuestos del Estado.

A cada uno de ellos se le ceden los siguientes porcentajes obtenidos en los siguientes impuestos estatales:

- El 1,6875 por 100 de la cuota líquida del IRPF.
- El 1,7897 por 100 de la recaudación líquida por el IVA imputable a cada Municipio.
- El 2,0454 por 100 de la recaudación líquida imputable a cada Municipio por los Impuestos Especiales sobre la Cerveza, sobre el Vino y Bebidas Fermentadas, sobre Productos Intermedios, sobre Alcohol y Bebidas Derivadas, sobre Hidrocarburos y sobre Labores de Tabaco.

La ley introduce una serie de reglas técnicas para determinar los conceptos que integran cada uno de los porcentajes cedidos.

– Fondo complementario. A lo anterior, se añade una participación en los tributos del Estado (con la misma naturaleza que la prevista para el resto de los Municipios), para cada ejercicio y para cada Municipio, aplicando un índice de evolución a la participación que le corresponda en el año base, que, a su vez, se realiza en función del número de habitantes de derecho del Municipio, en función del esfuerzo fiscal medio, y en función del inverso de la capacidad tributaria.

b.2. Participación de los restantes Municipios. La participación total para cada ejercicio se determinará aplicando un índice de evolución (definido por el incremento que experimenten los ingresos tributarios del Estado) a la participación correspondiente al año base. Esta participación correspondiente al año base viene precisada, a su vez, por la participación en tributos del Estado que resultó en 2003 para el conjunto de Municipios, actualizada en su importe.

Esto dará lugar a un montante global, que se distribuirá entre los Municipios afectados con arreglo a los siguientes criterios:

- a) El 75 por ciento en función del número de habitantes de derecho de cada Municipio, ponderado por coeficientes multiplicadores en función de la escala poblacional prevista a tal efecto¹⁸².
- b) El 12,5 por ciento en función del esfuerzo fiscal medio de cada Municipio.c) El 12,5 por ciento en función del inverso de la capacidad tributaria, en los términos que establezcan las Leyes de Presupuestos Generales del Estado.

b.3. Municipios turísticos. Se consideran Municipios turísticos, a los solos efectos de fijar su participación en los tributos del Estado, aquellos que, no siendo grandes Municipios según el apartado 1, cumplan, además, dos condiciones:

- a) Tener una población de derecho superior a 20.000 habitantes.
- b) Que el número de viviendas de segunda residencia supere al número de viviendas principales, de acuerdo con los datos oficiales del último Censo de Edificios y Viviendas.

Su participación se subdivide, al igual que para los grandes Municipios, en:

- Cesión del 2,0454 por ciento de la recaudación de los Impuestos sobre Hidrocarburos y sobre las Labores del Tabaco, no cedida a la Comunidad Autónoma.

| ¹⁸² Estrato | Número de habitantes | Coficientes |
|------------------------|----------------------|-------------|
| 1 | De más de 50.000 | 1,40 |
| 2 | De 20.001 a 50.000 | 1,30 |
| 3 | De 5.001 a 20.000 | 1,17 |
| 4 | Hasta 5.000 | 1,00 |

- Participación en los tributos del Estado, en la forma prevista en el apartado anterior para el resto de los Municipios, reducida en la cuantía que importe la cesión de la recaudación de los impuestos indicados.

Como reflexión común a este sistema, aunque se trata de un instrumento que hace fuerza en sentido inverso a la autonomía local, lo cierto es que aporta ventajas que lo hacen imprescindible en cualquier modelo de financiación local, especialmente por ser el principal instrumento de realización efectiva del principio de suficiencia, y por constituir un recurso garantizado para los Entes locales. Esto, unido a su carencia de afectación específica –que permite que la Corporación local pueda disponer libremente de él para financiar cualquier gasto–, lo convierten en un recurso de existencia imprescindible para la Corporación¹⁸³. Además de las señaladas, aporta una ventaja eminentemente práctica, como es la de evitar el impacto social que supone el establecimiento de cualquier recurso sobre el Ente impositor, ya que en este caso, entre el contribuyente y el recaudador, se interpone una tercera persona que es la que ejerce el poder tributario.

c. Participación en los tributos de las Comunidades Autónomas. Al igual que se ha predicado de la participación estatal, se trata de una obligación constitucional ex artículo 142 CE, que se muestra como un derecho, para la Corporación local, y como un deber, para la Comunidad Autónoma. De hecho, la Constitución utiliza formas imperativas para regular este tipo de recurso («...participarán...»; «...se nutrirán fundamentalmente...de participación en los –tributos– de las Comunidades Autónomas»), y esto unido a que la Ley de Haciendas Locales se ha hecho eco de este mandato en sus artículos 2 y 39.2¹⁸⁴, ambos argumentos constituyen base suficiente para declarar la obligatoriedad de las Comunidades Autónomas para prever dicha participación.

No obstante, la obligatoriedad de este recurso ha resultado matizada, en la práctica, dado que su existencia requiere la mediación de una ley autonómica –que de-

¹⁸³ El propio Tribunal Constitucional se atrevió a concebir este recurso como la única garantía de supervivencia financiera para numerosas Entidades locales (STC 96/1990, de 24 de mayo, F.J. 7).

¹⁸⁴ En el primero de ellos cita la participación en los tributos de la Comunidad Autónoma como una fuente de financiación de los Entes locales y, más concretamente, el artículo 39.2 establece que: «Las Entidades Locales participarán en los tributos propios de las Comunidades Autónomas en la forma y cuantía que se determine por las leyes de sus respectivos Parlamentos».

berá concretar, en su caso, los criterios y la cuantía de la participación–, quedando su efectividad relegada a la entera voluntad de cada Comunidad Autónoma. Como consecuencia de esto, la regla general ha sido la inactividad por parte de las Comunidades Autónomas, lo que ha relegado al desuso al presente mecanismo.

A pesar de lo anterior, encontramos honrosas excepciones en determinados ámbitos autonómicos como es el caso de Cataluña (cuya Ley 6/1987, de 4 de abril, de Organización Comarcal de Cataluña y Ley 8/1987, de 15 de abril, Municipal y de Régimen Local de Cataluña, han previsto la creación del “Fondo de Cooperación Local de Cataluña”) o Madrid (que creó, mediante Ley 15/1984, el “Fondo de Solidaridad Municipal). En estos casos, la competencia para establecer los criterios de reparto ha sido reconocida por el Tribunal Constitucional en exclusiva a los órganos autonómicos, en coherencia con su propia línea jurisprudencial¹⁸⁵.

d. Las subvenciones. Pese a que el artículo 142 de la Constitución, cuando se refiere a los ingresos que pueden percibir los Entes locales con origen desde el Estado o la Comunidad Autónoma, menciona únicamente la participación en los tributos de unos y otras; lo cierto es que la Ley de Haciendas Locales, y la propia CEAL, admiten como medio de financiación de los Entes locales las subvenciones y ayudas específicas que puedan percibir de otras Instituciones públicas o privadas.

Aunque la regulación de este instrumento aparece ligada, a veces subsumida, a la regulación de la participación en los tributos estatales o autonómicos¹⁸⁶, se define por contraposición a la participación por su carácter finalista o condicionado. Esto es, tanto la Constitución como el ordenamiento jurídico local permiten dos tipos de financiación externa: la incondicionada o genérica –al margen de la acción de fomento propia de la subvención–, que implica dotaciones presupuestarias destinadas a cubrir necesidades de financiación del Municipio

¹⁸⁵ En las Sentencias 39/1982 –F.J. 5–; 14/1989 –F.J. 2–; y 13/1992 –F.J. 6–, se ha pronunciado a favor de la competencia autonómica en esta materia, basándose en la libertad de gasto público de cada Comunidad y en la asunción de competencias sobre régimen local que recogen los Estatutos de Autonomía, por habilitación constitucional.

¹⁸⁶ Así ocurre en el TRLHL, no obstante, la reciente Ley 38/2003, General de Subvenciones, se ha demarcado de esta línea, excluyendo expresamente de su ámbito objetivo las transferencias de financiación que se produzcan entre Administraciones Públicas. La relación entre una y otra figura ha sido analizada por LOZANO SERRANO, M. A. en: “Participaciones y Subvenciones”; *Palau* 14, nº 8. 1989.

(constituiría, pues, un recurso ordinario o corriente para el Ayuntamiento, pudiendo destinarlo a cualquier tipo de gasto); y la condicionada o finalista –típica de la acción de fomento–, para un gasto específico y predeterminado (que constituya un recurso extraordinario o de capital para el Ayuntamiento, por lo que sólo podrá emplearlo en la finalidad para la que fue asignado)¹⁸⁷. Es en este último concepto en el que se incluyen las subvenciones, entendidas como recurso financiero de las Entidades locales¹⁸⁸.

De este modo podemos definir la subvención como aquella transferencia afectada a una finalidad específica que percibe el Ente local proveniente de otra Institución de Derecho público (Estado, Comunidad Autónoma, Ente local, Unión Europea, etc.), o privado, y que le supone un inmediato aumento patrimonial. Normalmente, las subvenciones se perciben mediante la entrega de una suma dineraria, y aunque desde el punto de vista contable y presupuestario se incluyen también en su concepto las subvenciones percibidas en especie o *in natura*, la regulación jurídica actual de las subvenciones sólo incluye en su concepto las primeras.

La técnica de la subvención, como ingreso de una Administración Pública, ha sido vista como uno de los medios fundamentales para asegurar la efectividad en la coordinación y la eficacia interadministrativas, pero ha planteado tradicionalmente el gran inconveniente de condicionar, casi “conducir”, la actividad del Ente subvencionado, lo cual casa difícilmente con la autonomía local. Y es que, a pesar de que el Tribunal Constitucional haya declarado que la subvención no es un concepto que delimite competencias en nuestro ordenamiento constitucional¹⁸⁹, lo cierto es que cercena considerablemente el margen de actuación del Ente local, produciendo una ingerencia del Ente subvencionante en la actividad del subvencionado; razón por lo que esta técnica se mantiene difícilmente en la actualidad con el nuevo impulso de autonomía financiera que demanda la Hacienda local.

¹⁸⁷ Además de esta clasificación en función de la finalidad o afectación, se han admitido otras clasificaciones según la naturaleza de los sujetos concedentes, o en función de la naturaleza del gasto (corrientes, para financiar operaciones corrientes; o de capital, para formación bruta de capital fijo).

¹⁸⁸ El papel de la subvención en la financiación municipal ha sido analizado por CASTELLS, A. Y FRIGOLA, R.: *Las subvenciones en la financiación de los Municipios*; La Paeria, Lleida. 1986.

¹⁸⁹ En la STC 150/1990, de 4 de octubre, F.J. 12.

Quizá por esto se justifica la regulación que hace de ellas el artículo 9.7 CEAL precisando que, en la medida de lo posible, las subvenciones concedidas a las Entidades locales no deben ser destinadas a la financiación de proyectos específicos, y su concesión no deberá causar perjuicio a la libertad fundamental de la política de las Entidades locales, en su propio ámbito de competencia. Esto encaja con la necesidad constitucional de distribuir el gasto público (también las subvenciones) de acuerdo con criterios de eficacia, legalidad, eficiencia y economía, para evitar la vulneración de los principios constitucionales de igualdad, solidaridad territorial e interdicción en la arbitrariedad de los poderes públicos¹⁹⁰.

Por su parte, el tratamiento que ha realizado el TRLHL de este recurso financiero resulta realmente escaso (ubicado de modo común para todos los Entes locales en el Capítulo V del Título I); limitándose a señalar la obligación de destinarla a la finalidad para la que fue concebida y la responsabilidad por su incumplimiento. Por este motivo, para conocer el régimen jurídico de este recurso, hemos de acudir a la regulación que realiza el legislador estatal a nivel general a través de la Ley 38/2003, de 17 de noviembre, General de Subvenciones¹⁹¹.

e. Las operaciones de crédito. Ante la imprevisión constitucional de este tipo de recurso para las Entidades locales, ha sido el legislador ordinario, a través del TRLHL (Capítulo VII del Título I), el que ha reconocido la apelación al crédito como una fuente financiera legítima en el ámbito local.

La primera cuestión que surge en torno a esta figura es su propia consideración como recurso municipal. Y es que, si bien es cierto que el producto obtenido por la concertación de alguna modalidad de operación crediticia supone un ingreso

¹⁹⁰ Por citar alguna resolución judicial que ha puesto de manifiesto el clientelismo en la concesión de subvenciones, el Tribunal Supremo en su Sentencia de 13 de octubre de 2004, F.J. 2º, anuló un decreto autonómico que denegaba a un Ayuntamiento una subvención por faltar motivación en la denegación, y aprovechó la ocasión para recordar que la concesión de subvenciones por la Administración Pública entra dentro del ejercicio de la discrecionalidad administrativa, y como tal, sometido a los controles propios del ordenamiento jurídico (anulabilidad, nulidad y desviación de poder).

¹⁹¹ Esta ley, por su carácter básico para todas las Administraciones Públicas y su aplicación íntegra en la Administración Estatal y Local, ha venido a poner orden en el régimen jurídico de las subvenciones, cuya normativa se encontraba dispersa y, en muchas ocasiones, desfasada. Como principales medidas, pretende servir al objetivo de mejorar la eficacia, eficiencia en la gestión y la transparencia en el otorgamiento de este tipo de ayudas, y ha hecho más rígido el procedimiento y régimen jurídico para su concesión, reforzando los principios de publicidad, concurrencia (excepcionalmente se admite la concesión directa), objetividad, igualdad, no discriminación y control financiero, a los que debe responder.

que afluye a las arcas municipales, y como tal aparece previsto en el capítulo IX de la clasificación económica del Estado de Ingresos del presupuesto local; no lo es menos que su previsión genera simultáneamente una obligación de gasto, integrada por la restitución del capital recibido, junto con los intereses que se devenguen hasta su restitución total. Es, pues, el único recurso público local que no incrementa en términos netos el patrimonio del Ente local, constituyendo más un mecanismo o procedimiento financiero, que un ingreso en el sentido propio del término.

En cualquier caso, este mecanismo ha sido reiteradamente utilizado por las Corporaciones locales, especialmente por las de mayor entidad, como un medio imprescindible para poder emprender gastos de elevada cuantía a ejecutar en breve tiempo (junto con la subvención son los únicos instrumentos que permiten esta posibilidad), y distribuir a lo largo del tiempo el coste elevado de la inversión.

El TRLHL permite a las Entidades locales, sus Organismos Autónomos, y a los Entes y Sociedades mercantiles dependientes, acudir al crédito público y privado, en cualquiera de sus modalidades, tanto a corto como a largo plazo, para las siguientes finalidades:

- Financiación de sus inversiones.
- Sustitución total o parcial de operaciones preexistentes.
- Con carácter excepcional, para necesidades financieras transitorias, incluida la financiación de déficit estructural bajo el cumplimiento de determinados requisitos.
- Operaciones financieras de cobertura y gestión del riesgo del tipo de interés y del tipo de cambio.

Aunque en la práctica se está permitiendo con ello acudir al crédito público para cualquiera de las necesidades que plantea la dinámica pública local, debe entenderse una preferencia del crédito público para la financiación de gastos de capital. De hecho, el artículo 8 CEAL sólo prevé el endeudamiento local con el fin de financiar sus gastos de inversión. Por su parte, la legislación nacional, aunque más permisiva, sólo permite la cobertura de déficit –transitorio o estable– me-

dian­te crédito para casos excepcionales, debidamente motivados, en los que se exige, además, un sistema reforzado de requisitos¹⁹².

Respecto a las modalidades de endeudamiento, la legislación local inicialmente se mostró restrictiva y parca en la regulación de este instrumento (quizá por la “desconfianza” que generaba en el legislador estatal la utilización de este medio por las Entidades locales¹⁹³), ofreciendo menos variantes de crédito que las que se permitía al Estado o a las Comunidades Autónomas. No obstante, la habilitación legislativa para utilizar este recurso introducida por la Ley de Haciendas Locales unida a la necesidad reciente de financiar o cofinanciar grandes obras públicas de interés local, han provocado la apertura de la normativa local a las nuevas modalidades de financiación que ofrece el mercado crediticio¹⁹⁴. Y es que, ya no sólo realiza grandes infraestructuras públicas el Estado; la redistribución del gasto público en nuestro país, propia del régimen autonómico, ha hecho que, cada vez más, las Comunidades Autónomas y, en menor medida, los Entes locales, emprendan, por sí mismos o en colaboración con la iniciativa privada, proyectos en materia de vías de comunicación u obras públicas hidráulicas, auxiliados por las ayudas que proceden de fondos estructurales procedentes de la Unión Europea.

¹⁹² Son tres los supuestos en los que el crédito público puede convertirse en recurso de naturaleza ordinaria: dos como medida transitoria, para la realización de gastos de extrema y urgente necesidad por la vía de la modificación presupuestaria, y para cubrir necesidades transitorias de tesorería derivadas de desfases de financiación (en cuyo caso sólo se permite la concertación de operaciones a corto plazo, aunque no es infrecuente el uso por los operadores locales de técnicas “fraudulentas” que encubren un verdadero déficit endémico); y una como medida estable, para los supuestos de liquidación del presupuesto local con déficit (técnicamente, con remanente de tesorería negativo), aunque deberá ir acompañada de un plan de saneamiento financiero que tengan por objeto acabar con esa situación.

¹⁹³ Un claro ejemplo de la labor paternalista –con elementos típicos de la desviación de poder– que ejercía, y todavía sigue ejerciendo el Estado en materia de endeudamiento fue una Resolución de la Dirección General del Tesoro mediante la que se imponía al Ayuntamiento de Madrid la obligación de consignar en el Estado de gastos de su presupuesto las partidas necesarias para garantizar una operación de crédito que el Ayuntamiento había formalizado en el exterior. El Tribunal Supremo, en sentencia de 19 de enero de 2004, entendió que el requisito exigido por el órgano estatal sólo tendría sentido cuando la situación financiera del solicitante así lo requiriera por no cumplir los requisitos previstos en la legislación local para el endeudamiento, pero nunca en una situación como la analizada, en la que se cumple con la ratio mínima para el endeudamiento (en ese momento consistía en que la carga financiera del Ayuntamiento no superase el 25 por ciento de sus ingresos corrientes), y, además, concurren varias entidades de crédito a la licitación del contrato, lo que suponía su confianza en la solvencia de la Entidad local.

¹⁹⁴ El último avance en esta materia se produjo con ocasión del Real Decreto 705/2002, de 19 de julio, por el que se regula la autorización de las emisiones de Deuda Pública de las Entidades locales, que permitía a estas Entidades ser sujetos activos en la emisión de deuda pública. Esta modalidad, que en el ámbito estatal llevaba años practicándose a través de los conocidos bonos, obligaciones y letras del Estado, y más recientemente en las Comunidades Autónomas, ofrece la posibilidad de conseguir tipos acreedores de valor inferior a los que ofrece el mercado convencional, especialmente en las operaciones con un volumen alto de endeudamiento.

Hoy en día, el crédito local puede instrumentarse mediante emisión pública de deuda, contratación de préstamos o créditos, y cualquier otra forma de apelación al crédito público o privado. A efectos jurídicos tienen, asimismo, la consideración de operación de endeudamiento, la conversión y sustitución total o parcial de operaciones preexistentes, y los avales concedidos por el Ente local a favor de sus Entes dependientes o de sus contratistas y concesionarios.

La razón para incluir este tipo de operaciones dentro del concepto de operación de crédito se encuentra en que el legislador no concibe el endeudamiento local, en sentido estricto, como una operación que responde al contrato típico de préstamo civil o mercantil, sino desde una perspectiva amplia, en la que tiene cabida cualquier operación que implique riesgo financiero para la Corporación. Se trata, ciertamente, de un método garantista para evitar un cúmulo de circunstancias casuales que pudieran poner a la Corporación en una situación repentina de crisis financiera.

Al igual que la anterior, esto es, derivado de la desconfianza estatal hacia el operador local a la que aludíamos, el legislador ha previsto un exhaustivo sistema de condicionantes para el acceso local al crédito público. De modo que, al mismo tiempo que el legislador estatal “abrió” el mercado crediticio para los Entes locales, como contrapeso previó un sistema rígido de condicionantes, que la Corporación local debe cumplir antes de utilizar este mecanismo financiero. A su vez, la verificación del cumplimiento de estos requisitos se realiza de modo previo a la formalización de la operación, tiene carácter suspensivo, en su caso, y compete al Estado, o a la Comunidad Autónoma si hubiera asumido en su respectivo Estatuto competencias en esta materia.

Concretamente, el TRLHL no permite concertar nuevas operaciones de crédito a largo plazo, ni conceder avales, ni sustituir operaciones de crédito concertadas con anterioridad por parte de las Entidades locales, sus Organismos Autónomos y los Entes y Sociedades mercantiles dependientes, sin previa autorización de los órganos competentes del Ministerio de Economía y Hacienda o, en su caso, de la Comunidad Autónoma:

- Cuando de los estados financieros se deduzca un ahorro neto negativo.
- Cuando el saldo vivo de la deuda, incluyendo el importe de la operación proyectada, exceda del 110 por 100 de los ingresos corrientes liquidados o devengados en el ejercicio anterior. (Si se trata de operaciones de crédito a corto plazo –que no excedan de un año–, el conjunto de las mismas no podrá superar

el 30 por ciento de sus ingresos liquidados por operaciones corrientes en el ejercicio anterior).

- Cuando los estados presupuestarios no cumplan con el requisito de estabilidad presupuestaria predeterminado por el Estado¹⁹⁵.
- Las que se formalicen en el exterior o con entidades financieras no residentes en España.
- Las que se instrumenten mediante emisiones de deuda o cualquier otra forma de apelación al crédito público.

Los tres últimos requisitos responden a razones de política económica general¹⁹⁶, mientras que los dos primeros se establecen con carácter particular, dependiendo de la situación económico-financiera de un Ayuntamiento concreto.

En conclusión se puede decir, evitando eufemismos, que la operación de crédito constituye un recurso de los Ayuntamientos doblemente “condicionado”, puesto que necesita del cumplimiento previo de unos requisitos, y de la intervención formal del Estado o la Comunidad Autónoma (en un ejercicio claro de tutela financiera), de ahí que defendamos su carácter “relativo” como recurso local.

f. Otros ingresos de derecho público. El artículo 2.h) del TRLHL, bajo la denominación «*las demás prestaciones de derecho público*», da cabida, a modo de cajón de sastre, a cualquier otro ingreso que pueda afluir a las arcas municipales, y que no provenga de alguna de las fuentes citadas. Se trataría, pues, de ingresos atípicos, pero que, en algunas ocasiones, constituyen una fuente importante de financiación municipal.

¹⁹⁵ El cumplimiento del requisito de estabilidad presupuestaria ha sido el último de los requisitos exigidos a los Entes locales para acudir al crédito público. Y es que el sistema de requisitos es evolutivo, y depende en cada momento de los objetivos generales de déficit público que se planteen para el conjunto del sector público estatal, de ahí que, con el tiempo, aparezcan nuevos condicionantes, o se restrinjan o amplíen los ya existentes. De hecho, el artículo 53.9 del TRLHL permite que las Leyes de Presupuestos Generales del Estado fijen, anualmente, límites de acceso al crédito de las Entidades locales cuando se den circunstancias que coyunturalmente puedan aconsejar tal medida por razones de política económica general.

¹⁹⁶ Para vigilar el déficit público general, se habilita a la Secretaría de Estado de Hacienda para mantener una central de riesgos que provea de información sobre las distintas operaciones de créditos concertadas por las Entidades locales y las cargas financieras que supongan. A este efecto, se obliga al Banco de España a proveer la información suficiente para mantener actualizada la central de información de riesgos.

Sin ánimo agotador, dentro de esta mención residual podemos enumerar los siguientes ingresos:

f.1. Los ingresos procedentes de la actividad urbanística. Tradicionalmente la actividad urbanística ha constituido una importantísima fuente de ingresos para la Hacienda municipal: cuantitativamente, porque genera un volumen de ingresos difícilmente acumulable por otros recursos de naturaleza ordinaria –especialmente en los grandes Municipios o en los Municipios turísticos¹⁹⁷; y cualitativamente, porque repercute en casi todo el sistema de fuentes, de manera directa o indirecta.

Y así, la programación, gestión y promoción urbanística provocan dos tipos de ingresos para la Hacienda municipal:

- Ingresos directos o inmediatos. Fundamentalmente los aprovechamientos urbanísticos (de naturaleza extraordinaria), las cuotas de urbanización, las sanciones urbanísticas, las contribuciones especiales y las tasas urbanísticas –ya sea por prestación de servicios públicos urbanísticos, ya por otorgamiento de licencias urbanísticas¹⁹⁸– (todos ellos de naturaleza ordinaria o corriente).
- Ingresos indirectos o mediatos. La clasificación y gestión del suelo urbano repercute también en la cuantificación de los impuestos que giran en torno a la propiedad inmobiliaria (tal es el caso del IBI, del ICIO, o del IIVTNU, donde el incremento patrimonial de un particular genera un aumento de la materia imponible local); e incluso puede traer consigo la recepción de subvenciones finalistas provenientes de otras Administraciones que pretendan fomentar determinadas acciones urbanísticas¹⁹⁹.

¹⁹⁷ Según la base de datos del Instituto de Estudios Fiscales del Ministerio de Economía y Hacienda, (BADESPE), referida a los ejercicios 1998, 1999 y 2000, sólo el volumen que generan las cuotas, los aprovechamientos y las sanciones urbanísticas representa el 3,76 % del total de recursos, y el 9,79% sobre la masa de ingresos corrientes.

¹⁹⁸ Las licencias urbanísticas más comunes son las de obras, las de ampliación de edificios e instalaciones, las de primera ocupación, las de demolición y las de parcelación. Para mayor detalle, nos remitimos a la normativa sectorial autonómica que regule los supuestos de sujeción a licencia urbanística, sin perjuicio de la aplicación supletoria del artículo 178.1 del TRLS de 1976.

¹⁹⁹ Ejemplos de ello pueden ser las subvenciones convocadas (generalmente por la Comunidad Autónoma respectiva y/o por la Diputación Provincial, en su caso) para financiar la elaboración de instrumentos de planeamiento urbanístico, o para la promoción de viviendas sometidas a algún régimen de protección pública.

Por si fuera poco, además de estos, la actividad urbanística genera también incrementos patrimoniales no dinerarios, como las cesiones obligatorias de terrenos, y la constitución y ampliación de patrimonio municipal del suelo, que, aunque no puedan considerarse *sensu stricto* como recurso local, incrementan el activo del Ente. Por tanto, a partir del planeamiento urbanístico de una ciudad, y de su desarrollo, se genera un movimiento económico interrelacionado entre el Ayuntamiento y los propietarios y promotores privados, que supone un motor económico en constante movimiento con flujo y reflujo de caudales para las arcas municipales.

Resulta sorprendente, sin embargo, a pesar de la variedad actual, que no exista un impuesto directo cuyo hecho imponible venga delimitado por el aumento patrimonial que experimentan los sujetos de Derecho privado como consecuencia de la clasificación o calificación del suelo, o de la gestión urbanística, en los terrenos de su propiedad. El único precedente impositivo de nuestra historia legislativa reciente que intentaba gravar específicamente la actividad urbanística fue el Impuesto sobre Solares²⁰⁰ que, como consecuencia de la reconfiguración del IBI –con la promulgación de la Ley de Haciendas Locales–, quedó derogado. Sin embargo, no creemos que, realmente, el IBI actual haya absorbido la materia imponible de este impuesto, al menos no de modo completo, por lo que se puede decir que constituye un recurso imponible –un activo– desgravado como consecuencia de la implementación de la legislación actual, y susceptible, por tanto, de recuperarlo como recurso para las Haciendas municipales.

Centrándonos en los recursos directos de la actividad urbanística, las tasas, las contribuciones especiales y las sanciones urbanísticas son objeto de estudio en el apartado correspondiente, por lo que nos circunscribimos aquí a los dos restantes: las cuotas de urbanización y los aprovechamientos urbanísticos.

²⁰⁰ Este impuesto se podía calificar de verdadero impuesto urbanístico puesto que gravaba específicamente los solares pendientes de construcción. Funcionaba mediante una escala de gravamen progresiva cuyos tipos aumentaban con el transcurso del tiempo, y este aumento de presión fiscal que las leyes preveían para cada año, pretendía desincentivar al propietario “especulante” (esto es, aquel que “retenía” la edificación de un solar con la intención de que se revalorizara lo máximo posible el suelo, antes de venderlo, o edificarlo por sus propios medios). Esta regla resultaba equitativa al mismo tiempo que eficaz, por cuanto el precio del suelo solía incrementarse en mucha mayor medida que el índice general de precios, por lo que ganaba la Hacienda municipal, pero dejaba margen de beneficio al propietario. Cumplía, pues, además de una finalidad recaudatoria, un fin parafiscal, evitando la especulación, por lo que merece alabar esta figura acorde con un sistema tributario redistributivo, equitativo y justo.

- Son aprovechamientos urbanísticos los ingresos derivados de la utilización de los instrumentos de intervención en el mercado del suelo. Traen causa del mandato constitucional del artículo 47, que dispone la participación de la comunidad en las plusvalías generadas por la acción urbanística de los Entes Públicos (en este contexto, la plusvalía se identifica con el aumento del valor en los inmuebles existentes como consecuencia del planeamiento o ejecución urbanísticas, sin mediación de la actividad del propietario). Con esta concepción se puede entender que el aprovechamiento urbanístico también supone otro gravamen que se impone a los propietarios de los terrenos y que, por tanto, representa una fuente de ingresos para el Ayuntamiento²⁰¹.

Concretamente, la Ley de Régimen del Suelo y Valoraciones, en su artículo 14, obliga al propietario afectado por la acción urbanística a ceder obligatoria y gratuitamente el suelo correspondiente al 10 por ciento del aprovechamiento que le corresponda²⁰², o su equivalente económico, y es en este supuesto en el que el aprovechamiento urbanístico se convierte en un recurso metálico para la Hacienda local.

Este ingreso plantea el inconveniente de que se encuentra doblemente afectado: afección general a gasto de capital ex artículo 5 TRLHL; y afección particular a un gasto concreto, por obra de la normativa autonómica (la constitución o ampliación de patrimonio municipal del suelo o, excepcionalmente, a otros usos de interés social²⁰³), lo que “bloquea” de modo desmedido este recurso como fuente de ingresos propiamente dicha, y limita considerablemente (creemos que injustificadamente), la capacidad de gestión

²⁰¹ FALOMIR VICIANO, F.: «Implicaciones económicas del urbanismo en la Administración Local» (pág. 205), en ESTEVE BAS, J. Y HERNÁNDEZ PERIS, P. *Aspectos de la fiscalización en la Administración Local y repercusiones de las novedades introducidas por el euro*; Colegio Oficial de Secretarios, Interventores y Tesoreros de Castellón, Castellón. 1998.

²⁰² Este porcentaje tiene carácter de máximo ya que es la Comunidad Autónoma la Administración competente para regular sobre esta materia. El citado porcentaje fue objeto de reducción del porcentaje máximo (del 15% al 10%) con ocasión de la promulgación de la ley estatal 6/1998, no obstante, se encuentra en fase de estudio por el Ministerio de Vivienda un borrador de futura reforma de esta ley en el que se recupera el porcentaje anterior.

²⁰³ Así lo disponen, entre otras, las respectivas leyes urbanísticas de Cataluña –artículo 156–; Andalucía –artículo 72–; ó Castilla la Mancha –artículo 77–. Además son varios los pronunciamientos judiciales que han analizado el cumplimiento que hacen los gestores locales de esta afectación a la hora de elaborar el presupuesto, por citar alguna de las más recientes la STSJ de Asturias de 22 de septiembre de 2004.

del Ente local²⁰⁴. No obstante, algunos legisladores autonómicos se han mostrado más “razonables”, ampliando las posibilidades de su destino a financiar dotaciones urbanísticas públicas (artículo 163 de la Ley urbanística asturiana) e, incluso, a la mejora del medio ambiente o la protección del patrimonio histórico (artículo 176 de la Ley urbanística madrileña, Ley 9/2001). Abogamos, por tanto, por la flexibilización de la normativa autonómica que, acorde con el principio de autonomía local, deje en manos de los Ayuntamientos respectivos la afectación de este recurso.

- Las cuotas de urbanización²⁰⁵: Este término ha sido acuñado por la doctrina y posteriormente adoptado por la legislación. Se trata de aquellas cuotas que, en metálico o en terrenos edificables, han de abonar los propietarios, anticipadamente o no, para sufragar los costes de urbanización en los sistemas de cooperación, compensación y, excepcionalmente, el de expropiación²⁰⁶. Dentro de este coste se encuentran, fundamentalmente, el importe de las obras de urbanización, el coste de redacción y tramitación de los instrumentos de planeamiento oportunos, y el volumen de indemnizaciones a propietarios de instalaciones que deban derribarse en ejecución del plan.

f.2. Las multas y sanciones. Las multas son ingresos de Derecho público que las Entidades locales pueden imponer en el ejercicio de sus respectivas competencias administrativas, cuya regulación debe contenerse en las Ordenanzas administrativas, o de policía, que tipifiquen las acciones u omisiones concebidas como infracciones. Dada la variedad de normativa sectorial que contiene un régimen sancionador de competencia municipal, la casuística que motiva este re-

²⁰⁴ Dada la situación asfixiante por la que atraviesan muchas Haciendas municipales no es de extrañar que la mayoría de las cesiones se “exijan” por el Ayuntamiento por su equivalente económico, lo que, a su vez, trae consigo déficit de infraestructuras para los Ayuntamientos partidarios de esta práctica. Como tampoco resulta raro que los caudales que generan estas fuentes no cumplan con el requisito de afectación, y se destinen a necesidades más apremiantes para el Municipio. Esto último, lo ha puesto de manifiesto VAQUERO MANRIQUE en «Conclusiones a una visión de la gestión urbanística de los pequeños Municipios de Euskadi»; *Estudios sobre Urbanismo y Ordenación del Territorio*; Instituto Vasco de Administración Pública, Donosita/San Sebastián, 1993. (págs. 341 a 365).

²⁰⁵ La Consulta de la Dirección General de Coordinación con las Haciendas Territoriales, de 24 de noviembre de 1999, calificó expresamente los gastos a cuenta de la urbanización exigidos a los propietarios como prestaciones patrimoniales de naturaleza pública no tributaria.

²⁰⁶ LLISET BORRELL, F.: *La Gestión Urbanística*; Practimedia S.A., Madrid. 1994.

curso es muy variada²⁰⁷, resultando especialmente destacables, por su mayor presencia, las sanciones urbanísticas, las sanciones en materia de tráfico urbano, y las sanciones por infracción de Leyes u Ordenanzas medioambientales²⁰⁸.

Uno de los aspectos que más controversia jurisdiccional ha provocado en los últimos años sobre este recurso ha venido dado por la competencia en la imposición de las referidas sanciones. Y es que la competencia para imponer sanciones corresponde originariamente al Alcalde, por mor de la cláusula residual de competencias establecida en el artículo 21.f. LRBRL, sin que se permitiera inicialmente su delegación; lo que concentraba en la figura del Alcalde la imposición de todo tipo de sanciones, con la labor ingente que ello supone (piénsese, por ejemplo, en el elevado número de multas por tráfico que pueden imponerse en una gran ciudad, diariamente). La rigidez de la jurisprudencia evacuada al efecto, que se amparaba en la interpretación literal de la imposibilidad de delegación, obligó a reformar la LRBRL en este punto, permitiendo su delegación en el Concejal-Delegado competente en la materia.

También la reserva de ley que necesita la determinación de las cuantías supuso un estancamiento de la normativa local que, en algunas ocasiones, favorecía indirectamente la comisión de infracciones. Al igual que la problemática anterior, originó la reforma de la LRBRL, previéndose un sistema flexible de cuantías mínimas que se graduaban según la conveniencia del caso particular²⁰⁹.

A pesar de que aparece previsto como un verdadero recurso local en las fuentes financieras que enumera el artículo 2 TRLHL, consideramos un error calificar como fuente de financiación cualesquiera sanción pecuniaria por cuanto su imposición debe responder a fines represivos o preventivos, nunca recaudatorios,

²⁰⁷ Esta variedad, trae consecuencias en su régimen jurídico que resulta desigual, como por ejemplo se constata en el diferente plazo de prescripción que afectan a las sanciones de tráfico, según puso de manifiesto la Dirección General de Coordinación con las Haciendas Territoriales en su consulta de 9/09/1999.

²⁰⁸ Aunque no constituya un recurso habitual, destaca por su especificidad, la sanción prevista en el artículo 78.4 de la Ley 7/1985, de 2 de abril, que establece la posibilidad de que los Presidentes de las Corporaciones Locales sancionen con multa a los miembros de las mismas por falta no justificada de asistencia a las sesiones o incumplimiento reiterado de sus obligaciones, en los términos que determine la Ley de la Comunidad Autónoma y, supletoriamente, la del Estado.

²⁰⁹ Primeramente, la Ley 11/1999, de 21 de abril, elevó las cuantías a 300.000 pesetas en Municipios de más de 250.000 habitantes; a 150.000 pesetas en los de 50.001 a 250.000 habitantes; a 75.000 pesetas en los de 20.001 a 50.000 habitantes; a 50.000 pesetas en los de 5.001 a 20.000 habitantes; y a 25.000 pesetas en los demás Municipios. Posteriormente, la Ley de Medidas para la Modernización del Gobierno Local estableció el sistema de mínimos.

lo que dificulta su previsión presupuestaria, y cuestiona su existencia como ingreso por la contingencia del mismo, sin perjuicio de que su producto afluya al arca municipal.

f.2.1. Las sanciones tributarias constituyen una subespecie de sanciones que proceden por las infracciones que cometan los contribuyentes respecto a los tributos municipales. El hecho de encontrarnos ante una figura tributaria, aunque de ámbito local, le hace aplicable el régimen general sancionador previsto en la Ley General Tributaria, y en las disposiciones que la complementen y desarrollen, con las especificaciones de la LHL y, en su caso, las que se establezcan en las Ordenanzas Fiscales.

f.3. Cánones y otros ingresos derivados de bienes de dominio público. Comprenderán todos aquellos rendimientos procedentes de esta modalidad de bienes, no subsumibles en el hecho imponible de la tasa por utilización especial o aprovechamiento privativo por parte de los particulares. Aquí tendrían cabida los cánones que eventualmente pudieran satisfacer los beneficiarios de concesiones demaniales, así como las contraprestaciones que se reciban de otras Administraciones o de instituciones sin ánimo de lucro, por cesiones excepcionales de este tipo de bienes²¹⁰.

f.4. Las ayudas compensatorias por beneficios fiscales establecidos en los tributos locales. El artículo 9 TRLHL (y en conexión con él, la Disposición Adicional Tercera), tras sentar el principio general de reserva de ley para el reconocimiento de beneficios fiscales en los tributos locales; prevé una fórmula compensatoria para corregir esta omisión de autonomía local, al disponer que las Leyes estatales que establezcan beneficios fiscales en materia de tributos locales determinarán las fórmulas de compensación a favor de las Entidades locales que procedan. Y es que, tal y como aparecen regulados los beneficios fiscales hoy en día en el TRLHL, suponen una merma formal y material a la capacidad de actuación de los Entes locales.

²¹⁰ Una figura ciertamente excepcional, de naturaleza híbrida entre la tasa por ocupación del dominio público, el canon demanial y la asignación complementaria en los presupuestos del Estado, es la cantidad que perciben las Entidades locales en compensación de la Compañía Telefónica de España, por el uso del dominio público local. Esta compensación, porcentaje de la facturación anual de Telefónica, se transfiere a través de entregas trimestrales y una liquidación en los Presupuestos Generales del Estado para cada año.

Formalmente, la reserva de ley estricta que requiere la introducción de un beneficio fiscal en cualquier figura tributaria (y que precisa como única Administración competente a la del Estado, en virtud del título 149.1.14 CE que se refiere a la Hacienda General) supone un atentado considerable a la autonomía local que debería regir en esta materia. Aunque aceptemos la necesidad de una reserva de ley en aspectos sustanciales de la dinámica tributaria con la intención de dotar al sistema de una estructura común, quizá en este punto resulte ocioso aplicar la reserva de ley en su máximo grado.

Desde un punto de vista material, resulta ciertamente paradójico que el legislador estatal sea el único competente para introducir compensaciones tributarias cuyos efectos reductores afectan a una hacienda distinta a la Administración reguladora (es evidente que los beneficios fiscales producen una merma directa en la recaudación que puedan percibir los Entes locales titulares de la figura tributaria en cuestión). Precisamente por esta razón, se obliga por el legislador a que la propia Administración reguladora fije la fórmula precisa para compensar al Ente de la eventual pérdida de ingresos, generalmente, a través de las leyes anuales de presupuestos del Estado²¹¹. Esta desconexión entre Administración actora y receptora permite la aparición de la principal problemática que rodea este tipo de ayudas: las numerosas ocasiones en que los Entes locales quedan en una patente indefensión ante la falta de previsión, o previsión insuficiente, del importe compensatorio por parte de la Administración del Estado, y que ha generado las correspondientes, y justas, reivindicaciones por parte de los órganos de representación de los Entes locales²¹². A esta controversia ha contribuido la

²¹¹ La mayoría de estas ayudas se establecen para compensar beneficios fiscales que derivan de acontecimientos históricos o culturales (como ejemplos de ello han sido la declaración de Salamanca como ciudad de la cultura europea o los beneficios a Santiago de Compostela como consecuencia de la celebración del año santo jacobeo), o derivados de catástrofes; o como incentivos de política socioeconómica (bonificaciones en el IBI para centros de educación concertada y bonificaciones a favor de las sociedades cooperativas, cuya norma que regula su régimen fiscal establece una bonificación del 95% sobre las cuotas del Impuesto sobre Actividades Económicas –incluidos los recargos–, así como sobre las del Impuesto sobre Bienes Inmuebles rústicos, en determinados supuestos, para aquellas sociedades cooperativas que tengan la consideración de protegidas); o bien derivados de acuerdos o tratados suscritos con países extranjeros. (por ejemplo, la Ley 23/2001, de Presupuestos Generales del Estado para 2002, incluía una compensación equivalente al importe de las cuotas del Impuesto de Vehículos de Tracción Mecánica objeto de condonación en el año 2002, como consecuencia de la aplicación de los beneficios fiscales establecidos en el vigente Convenio de Cooperación para la Defensa con los Estados Unidos).

²¹² El último, y quizá el más sonado episodio en esta materia, lo constituyen las ayudas que, inicialmente, previó el Estado para compensar la eliminación parcial del Impuesto de Actividades Económicas, introducida mediante la Ley 51/2002, de 27 de diciembre, de reforma de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, con efectos a partir del año 2003, como consecuencia de la cual se estableció una exención subjetiva que afectaba, aproximadamente, al 92 por ciento de los contribuyentes de este impuesto. Tras numerosas reivindicaciones desde el mundo local, canalizadas a través de la FEMP, el consejo general de este órgano de representación realizó una petición al Gobierno, en el mes de marzo de 2005, de una cantidad adicional

falta de una fórmula concreta de cálculo de la compensación correspondiente, que deja a la total discrecionalidad de la ley que introduzca el beneficio, la determinación de su cuantificación. Esta interpretación se combate en el ámbito del artículo 142 CE²¹³ puesto que el sistema diseñado por la LHL sólo contempla, en su vertiente cuantitativa, los beneficios fiscales expresamente previstos en la propia ley, de modo que si estos se amplían por futuras leyes, el equilibrio interno del sistema se quiebra, y se hace necesario restaurar la suficiencia financiera que el sistema intenta garantizar, a través de la compensación adicional vía presupuestos del Estado²¹⁴.

Además, se da la circunstancia de que el precepto, en un acto de “declaración de buena voluntad”, remite cualquier posible compensación a las futuras Leyes por las que se establezcan beneficios fiscales, pudiendo darse la contingencia de que una futura ley desconozca esta remisión mediante su derogación tácita o expresa.

En todo caso, para que concurra el supuesto compensatorio se hace necesario que la introducción del beneficio en el tributo local se produzca a través de una Ley formal, o a través de la Ley de Presupuestos Generales del Estado –en base a la Disposición Adicional Novena TRLHL–, como ha declarado la Dirección General de Coordinación con las Haciendas Territoriales, en su Contestación de 13 de mayo de 1989²¹⁵. Incluso se ha llegado a sostener que fuera de los dos supuestos mencionados, leyes formales y leyes de presupuestos del Estado, no procede compensación alguna, ni siquiera cuando los beneficios vengan establecidos en Convenios o Tratados Internacionales²¹⁶.

a la inicialmente consignada en los Presupuestos Generales del Estado para el año 2004, por entender que la metodología para el cálculo del importe compensatorio que había establecido el Gobierno estatal, unilateralmente, producía efectos desfavorables para los intereses de los Entes locales. Esta propuesta fue aceptada por el Gobierno, mediante acuerdo suscrito al efecto el 18 de julio de 2005, adoptando una nueva metodología para el cálculo del importe compensatorio a satisfacer en el año 2006 –año a partir del cual se consolida el modelo de financiación–, consolidable como participación local en los presupuestos del Estado para los siguientes años, y que ha supuesto, aproximadamente, 120 millones de euros adicionales a los consignados en el año 2004. Asimismo, en el momento de la suscripción del acuerdo se mantuvieron conversaciones para anticipar la cantidad adicional con efectos desde el año 2005.

²¹³ Esta idea la aporta RUBIO DE URQUÍA, J. L.: *Ley Reguladora de las Haciendas Locales*; Abella, Madrid. 1989. (pág. 90).

²¹⁴ La SAN de 27 de marzo de 1990, acuñó la expresión respecto «a la integridad económica municipal» mediante la correlativa compensación con cargo a los Presupuestos Generales del Estado, al objeto de que «no sufra en absoluto la autonomía local». (F.J. 8).

²¹⁵ *Carta Tributaria* nº 104. 1989. (pág. 109).

²¹⁶ RUBIO DE URQUÍA, J. L.: *Ley Reguladora...*, op. cit. (pág. 89).

Como excepción a la regla compensatoria, los beneficios fiscales que tengan un carácter potestativo no serán objeto de compensación alguna.

Además se prevé un segundo supuesto compensatorio cuando el Estado otorgue moratorias o aplazamientos en el pago de tributos locales a alguna persona o entidad, quedando obligado a arbitrar las fórmulas de compensación o anticipo que procedan en favor de la Entidad local respectiva. Se trata de moratorias o aplazamientos singulares cuya compensación, al igual que en la regla general, será determinada en el futuro por la ley que ampare la concesión.

Por otro lado, dado que el importe compensatorio constituye un recurso concreto, teóricamente destinado a mantener la capacidad recaudatoria del tributo afectado, no comparte la naturaleza genérica o abstracta de la participación en los tributos del Estado, a pesar de que provengan de la misma fuente y se regule en la misma sección, y le encontramos más similitudes con la naturaleza de cualquier otra subvención incondicionada, de ahí que entendamos más oportuno su ubicación en el apartado dedicado a las subvenciones.

f.5. Asignación complementaria con cargo a los Presupuestos Generales del Estado. Aunque no se encuentra tipificada expresamente como ingreso enumerado en el artículo 2 TRLHL –tampoco negado como tal, por el sistema de *numerus apertus* que adopta el legislador–, la previsión de ayudas excepcionales o complementarias por parte del Estado para suplir la endémica situación financiera de nuestros Municipios ha gozado de cierta tradición en la legislación financiera. De hecho, antes de la entrada en vigor de la Ley de Haciendas Locales de 1988, se preveía la existencia de transferencias extraordinarias con cargo al extinto Fondo Nacional de Cooperación Municipal o de instituciones análogas, a través de las leyes de presupuestos del Estado para cada año (por ejemplo para el año 1984; artículo 13 de la Ley 44/1983).

Y es que existen supuestos en que la prestación de un servicio o la realización de una actividad particular por un determinado Ayuntamiento, le puede ocasionar trastornos graves en su situación financiera (más agudos que los que pueda ocasionar al resto de Ayuntamientos), ya sea por su ubicación geográfica, por su demografía, o por cualquier otra circunstancia que haga diferente al Municipio en cuestión, y que demandan una ayuda excepcional, fuera del sistema de financiación establecido. Se trata, pues, de un mecanismo “de cierre” para garantizar la suficiencia financiera, especialmente adecuado cuando nos encontramos ante los denominados servicios públicos “mínimos”, o de carácter obligatorio, para el

Ente local. El mandato del artículo 26 de la Ley de Bases de Régimen Local, que impone a los Ayuntamientos, en función de su población, una serie de servicios públicos locales que deberán prestar de modo obligado; justifica, de algún modo, la existencia de este recurso excepcional y específico para el cumplimiento de las obligaciones legalmente exigibles a la Corporación local.

El supuesto de hecho de esta ayuda concurre cuando un Municipio, con la utilización de las normas financieras reguladas en la Ley de Haciendas Locales, no pueda prestar adecuadamente los servicios públicos municipales obligatorios. En este caso se permite (puesto que la ayuda tiene un carácter eminentemente discrecional o concesional) que los Presupuestos Generales del Estado establezcan, con especificación de su destino y distribución, una asignación complementaria, cuya finalidad será la de cubrir insuficiencias financieras manifiestas.

Un ejemplo típicamente subsumible en esta previsión, y que además se suele repetir su consignación de año en año, son las ayudas que prevén los Presupuestos Generales del Estado para cofinanciar los servicios de transporte público urbano²¹⁷ –contempladas expresamente en la Disposición Adicional Quinta del TRLHL–, o las asignaciones para el mantenimiento de sus centros sanitarios de carácter no psiquiátrico²¹⁸.

Aunque su mecánica es idéntica a la participación en los tributos del Estado, consideramos que comparten la naturaleza de las subvenciones puesto que responden a un fin concreto y específico, y para él se otorgan. Al igual que estas,

²¹⁷ Dentro de estas modalidades se encuadran los Contratos-Programa suscritos por la Administración General del Estado con los Cabildos Insulares Canarios para el periodo 2000-2003, y las subvenciones al transporte colectivo urbano reguladas, para el ejercicio 2003, en los artículos 69 y 74 b) de la Ley 52/2002, de 30 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2003.

²¹⁸ Otros ejemplos de subvenciones o asignaciones que han contemplado las Leyes de Presupuestos Generales del Estado los podemos encontrar, por ejemplo, en los artículos 76 y 77 de la Ley 23/2001, de Presupuestos Generales del Estado para 2002, que incluían las siguientes ayudas:

- Una dotación para compensar el precio del transporte del agua a la Ciudad de Ceuta.
- Un crédito para atender a Entidades locales en situación de desequilibrio financiero.

También, el artículo 78 de la misma ley, establecía la posibilidad de conceder anticipos a los Ayuntamientos que tuvieran desfases en la gestión recaudatoria del Impuesto sobre Bienes Inmuebles cuando, por circunstancias relativas a la emisión de los padrones, no se pudiera liquidar antes del 1 de agosto de 2002. El importe de estos anticipos no podía exceder del 75 por 100 de la recaudación previsible como imputable a cada padrón. Este tipo de ayudas también se han repetido en los Presupuestos Generales del Estado para los años siguientes.

Otro ejemplo han sido las ayudas para la contratación directa por las Entidades Locales de trabajadores desempleados para la realización directa de obras y servicios de interés general, como consecuencia de los convenios de colaboración suscritos a este efecto con el INEM.

dependiendo de su destino, podrán ser de capital, si financian gastos de inversión; o corrientes, si se destinan a gastos de mantenimiento de servicios, o al saneamiento del déficit local.

f.6. Los fondos estructurales y otras ayudas provenientes de la Unión Europea.

Desde que España se incorporó a la Unión Europea, ha sido beneficiaria de las ayudas que se consignan en los presupuestos anuales de ésta para corregir desequilibrios territoriales intracomunitarios, y subir el nivel de renta de los países más desfavorecidos. Buena parte del territorio español ha sido, y sigue siendo (cada vez en menor medida por su armonización progresiva con la media de renta comunitaria), objetivo prioritario en la distribución de este tipo de fondos estructurales y/o de cohesión, lo que ha hecho, en última instancia, beneficiarios directos de parte de estas ayudas a las Entidades locales, año tras año.

La naturaleza de los montantes provenientes de estos fondos, en principio, podría subsumirse en el concepto de subvención por estar destinadas a gastos específicos (como infraestructuras, ayudas a la inserción laboral de algunos sectores de la población con dificultades o mejora del medioambiente, etc.). No obstante, debido a su importancia cuantitativa, y a su repetición en los últimos años como un recurso seguro dentro de planes de actuación plurianuales, se han convertido, para algunos Ayuntamientos, en un recurso más del presupuesto. Por esta razón merecen su consideración independiente como recurso específico, en tanto no cambie sustancialmente la posición española como destinataria preferente de estos fondos.

f.7. Otras figuras residuales. La reforma introducida por la Ley de Haciendas Locales supuso, en su momento, la desaparición de un gran número de impuestos que, hasta ese momento, habían introducido las distintas legislaciones que habían regulado, sin unidad, la materia. No obstante, todavía existen vestigios de alguno de estos impuestos que, por su carácter residual, no fueron abolidos expresamente por la referida Ley y, por tanto, mantienen su vigencia, aunque, como recurso, tengan más bien un carácter testimonial.

Tal es el caso del Impuesto Municipal sobre Gastos Suntuarios en la modalidad que grava el aprovechamiento de cotos de caza y pesca, cuya vigencia mantuvo

el Real Decreto Ley 4/1990, de 28 de septiembre²¹⁹, y cuya constitucionalidad ha sido ratificada por la jurisprudencia²²⁰. Incluso el TRLHL hace una referencia expresa a este impuesto, en su Disposición Adicional Primera, que permite entenderlo aplicable en el sistema financiero municipal. Concretamente, aprueba que las Comunidades Autónomas establezcan y exijan un impuesto propio sobre la materia imponible gravada por el Impuesto Municipal sobre Gastos Suntuarios, en su modalidad de aprovechamiento de cotos de caza y pesca, que será compatible con el impuesto municipal, si bien la cuota de este último se deducirá de la de aquél.

Realmente, nos encontramos ante verdaderos impuestos que, técnicamente, encajarían en el apartado que hemos dedicado a los recursos tributarios impositivos, pero, debido a su excepcionalidad, y a su carácter residual (debido más al desuso u olvido legislativo que a una voluntad real de mantener este tipo de impuestos), merecen un tratamiento diferenciado.

f.8. Las prestaciones personales y de transporte. Se trata de obligaciones o préstamos que se imponen a los vecinos de un Municipio, y que, en tanto son redimibles en metálico²²¹, pueden constituir una fuente de ingresos para el Municipio. La finalidad de los mismos persigue más el beneficio social que para la comunidad genera una conducta individual exigible, que actuar como fuente financiera en sentido tradicional.

- La prestación personal afecta a las personas físicas residentes en el Municipio, mayores de edad y capacitadas, y no podrá exceder de 15 días al año, ni de tres consecutivos. Su redención a metálico equivale al doble del salario mínimo interprofesional.

²¹⁹ Este Real Decreto, de reforma parcial del IAE, modificó la Disposición Transitoria 3ª de la LHL, permitiendo exigir a los Ayuntamientos afectados el citado impuesto con efectos desde el 1 de enero de 1991.

²²⁰ STS de 24 de marzo de 1995. A mayor abundamiento, puede consultarse “El impuesto Municipal sobre Cotos de Caza y Pesca”, de GARCÍA-FRESNEDA GEA, F.; *Revista de Hacienda Local*, nº 84. 1998.

²²¹ La constitucionalidad de la remisión en metálico de estas prestaciones fue ratificada por la STC 233/1999, de 16 de diciembre, F.J. 35º, al entender que la redención a metálico no se deja a la libre voluntad del interesado, sino que es competencia de la autoridad municipal, previa petición de aquel, y previa justificación de la causa que pudiera fundamentar dicha petición, que hace necesario su regulación concreta a través de la Ordenanza o Reglamento municipal oportuno. Por tanto, nos encontramos ante una sustitución causal o justificada, coherente con el principio constitucional de igualdad.

- Las prestaciones de transporte afectan a las personas físicas o jurídicas que tengan elementos de transporte en el término municipal afectos a explotaciones empresariales radicadas en este, y no podrá exceder, para los vehículos de tracción mecánica, de cinco días al año, sin que pueda ser consecutivo ninguno de ellos. En los demás casos su duración no será superior a 10 días al año, ni a dos consecutivos. Su redención a metálico equivale al triple del salario mínimo interprofesional.

f.9. Otras ayudas y asignaciones con cargo a los presupuestos de la Comunidad Autónoma respectiva. Al igual que se permite para el Estado, la Comunidad Autónoma respectiva puede prever otras asignaciones y ayudas complementarias, diferentes a la participación ordinaria en los presupuestos autonómicos, con el objetivo de promover actuaciones específicas o sanear el déficit municipal. En todo caso, el volumen y naturaleza de este tipo de ayudas dependerán de la voluntad, unilateral o negociada, de los órganos autonómicos competentes²²².

3. Los ingresos de derecho privado

Tienen la consideración de ingresos de derecho privado los rendimientos o productos de cualquier naturaleza derivados del patrimonio de la Entidad local, así como las adquisiciones a título de herencia, legado o donación. Vienen regulados en el Capítulo II del Título I del TRLHL.

Tradicionalmente, los bienes de las Administraciones Públicas se han clasificado en bienes de dominio público y bienes patrimoniales o de propios, según se encuentren afectados a un uso público o no, lo que determina el régimen jurídico de aplicación, público o privado, respectivamente. En este apartado se incluirían los rendimientos que pueda obtener el Ayuntamiento de sus bienes patrimoniales (incluido el producto de la enajenación), o de sus derechos reales o persona-

²²² Por citar algún ejemplo de ello, la Comunidad Autónoma de Andalucía ha recogido en sus presupuestos partidas destinadas a sanear el endeudamiento parcial o total de las Entidades locales andaluzas. El montante de estas ayudas –que varía en función de la población de la entidad solicitante– tiene por objeto financiar el coste de los intereses y/o de parte del capital de la deuda viva que cada Entidad local subvencionada mantuviera con una entidad de crédito a la fecha de convocatoria de las ayudas. (Por ejemplo, la Orden, de 14 de julio de 2000, de la Consejería de Economía y Hacienda, por la que se regula y convoca para el ejercicio 2000 la concesión de subvenciones para tipos de interés a préstamos concertados por las Corporaciones Locales).

les, susceptibles de valoración económica, al igual que hacen los particulares respecto de su patrimonio privado.

Los ingresos de derecho privado se definen, pues, por contraposición a los ingresos de naturaleza pública, por el régimen jurídico que le es de aplicación, regulado por las normas de Derecho privado, que se caracterizan por la igualdad de los sujetos destinatarios. Sin embargo, incluso en este estadio, la Administración Pública, y por ende la local, mantiene unas potestades desconocidas en las relaciones jurídico-patrimoniales privadas, como son la potestad de desahucio administrativo, de investigación, de deslinde y de recuperación de oficio en el plazo de un año desde la ocupación ilegal, que pueden facilitar la gestión de cobro de los ingresos procedentes de los mismos, puesto que el legislador excluye, expresamente, la utilización de la vía ejecutiva y de apremio para la cobranza de los mismos. Esto está fundamentado en el *estatus* especial que prevé el artículo 132 CE²²³ sólo para las propiedades administrativas afectadas a una utilidad pública.

Por último, el TRLHL establece respecto a la mayor parte de estos ingresos una regla de afectación general, estableciendo que los ingresos procedentes de la enajenación o gravamen de este tipo de bienes y derechos no podrán destinarse a la financiación de gastos corrientes, salvo que se trate de parcelas sobrantes de vías públicas no edificables, o de efectos no utilizables en servicios municipales o provinciales. Se trata de una afectación, diferente a las afectaciones específicas propias de las subvenciones finalistas, con unos efectos más extensos que estas, y que, a nuestro parecer, no encuentra una justificación suficiente. Y es que si el legislador lo que pretende con ello es controlar la dilapidación de patrimonio local, ya existen unos filtros para ello a través de la autorización preceptiva de la Comunidad Autónoma o del Estado para la mayoría de las operaciones de disposición patrimonial. Además, toda afectación que se imponga sobre un ingreso

²²³ Según el artículo 132.1.: «La Ley regulará el régimen jurídico de los bienes de dominio público y de los comunales, inspirándose en los principios de inalienabilidad, imprescriptibilidad e inembargabilidad, así como su desafectación». Por contraposición, se ha entendido que la Constitución está declarando, y de ello se ha hecho eco el legislador sectorial, el carácter alienable, prescriptible, afectado y embargable de los bienes patrimoniales de las Administraciones Públicas. No obstante, uno de los aspectos que mayores dudas suscitó en su momento fue la embargabilidad del patrimonio privado de la Administración puesto que durante algún tiempo se produjo jurisprudencia encontrada en este aspecto. Finalmente, la Sentencia del Tribunal Constitucional 166/1998, de 15 de julio, sentó doctrina a favor de la embargabilidad del patrimonio privado de las Administraciones Públicas, y, a raíz de ella, se introdujeron las modificaciones legislativas oportunas (entre otras, se modificó la LHL) para aclarar suficientemente este régimen. Para mayor profundidad puede consultarse MOROTE SARRIÓN, J. V.: «La embargabilidad de los bienes patrimoniales de las administraciones publicas. comentario a la Sentencia del Tribunal Constitucional 166/1998, de 15 de julio»; Revista de Estudios de la Administración Local y Autonómica, INAP, nº 280. 1999.

local, y máxime la que aquí se describe, empuja en dirección contraria a la autonomía financiera que necesita una gestión eficiente del patrimonio local. Por otro lado, tampoco la Ley de Haciendas Locales permite una gestión patrimonial extrema que lleve a un Ayuntamiento a obtener ingresos por la vía exclusiva del patrimonio privado, incurriendo con ello en injusticia social e incumplimiento del deber público de conseguir la contribución general al sistema público y la solidaridad territorial, puesto que no podría dejar de gravar, al menos con los tributos obligatorios, a los ciudadanos de un Municipio, y nutrirse exclusivamente de ingresos patrimoniales o dependientes”.

C. LA HACIENDA PROVINCIAL E INSULAR: RÉGIMEN COMÚN

La Hacienda provincial que a continuación se expone, abarca no sólo el régimen financiero de las Diputaciones Provinciales, diseñadas para el gobierno y administración de las Provincias de régimen común, sino también el de las Comunidades Autónomas uniprovinciales, los Consejos Insulares de las Islas Baleares, y los Cabildos Insulares de las Islas Canarias, para los cuales la Ley de Haciendas Locales prevé los mismos recursos que para las Diputaciones Provinciales.

El papel que la Constitución Española atribuye a las Provincias es doble: por un lado, se configuran como entidades de colaboración con los Municipios radicados en su territorio y garantes de la prestación de servicios municipales básicos para los ciudadanos de la Provincia; y por otro, constituyen un verdadero nivel territorial dentro de la organización territorial del Estado, y al reconocérsele la autonomía y la personalidad jurídico-pública en las mismas condiciones que a los Municipios, gozan de la misma consideración de poder financiero derivado. Una y otra condición, complementarias entre sí, caracterizan la actuación de la Provincia en el campo financiero, y su sistema de fuentes.

Respecto a la primera actividad, la de fomento municipal, hemos de traer a colación lo dispuesto en el artículo 36 de la Ley Reguladora de las Bases del Régimen local, que establece entre las funciones propias de estas Entidades, la asistencia y cooperación jurídica, económica y técnica a los Municipios, especialmente los de menor capacidad económica y de gestión. Esta cooperación se traduce en el campo financiero, fundamentalmente, a través de dos mecanismos:

- Técnicas de fomento propiamente dichas: El apoyo financiero a actividades, servicios u obras municipales, mediante subvenciones, trasferencias, bonificaciones o cualquier otro tipo de auxilio económico.

- Colaboración/sustitución técnica del Ayuntamiento en aquellas funciones que, por su coste o complejidad, no sean susceptibles de prestación por el Municipio, o se hagan antieconómicas, aprovechando las ventajas que ofrece la economía de escala. Especialmente destacables resultan, por su implantación casi universal, los servicios provinciales de recaudación y/o gestión tributaria, encargados de gestionar la recaudación en el territorio municipal de los tributos y otros ingresos de derecho público de titularidad del Municipio.

En este papel de estímulo municipal, la Provincia se muestra como sujeto activo en el sistema financiero municipal, esto es, sus ayudas se convierten en fuente de recursos para los Municipios de su ámbito territorial.

En cuanto a la segunda vertiente constitucional de las Provincias, su consideración como poder financiero sigue las mismas líneas que la Hacienda municipal, con dos medios fundamentales para su financiación: los tributos propios y la participación en los tributos del Estado; y una tercera vía a través del resto de ingresos de derecho público e ingresos de derecho privado.

La configuración que ha hecho el legislador estatal de los recursos tributarios provinciales se encuentra decididamente influida por la implantación en España del Impuesto sobre el Valor Añadido, que supuso un cambio profundo en la imposición estatal indirecta respecto de la cual la tributación provincial tenía gran incidencia (a través, fundamentalmente, del canon sobre la producción de energía eléctrica, y de los recargos sobre el impuesto general sobre el tráfico de las empresas y sobre los impuestos especiales de fabricación).

De modo que existe una diferencia fundamental entre la Hacienda municipal y la provincial, y es que esta última tiene un campo tributario realmente limitado por la imprevisión legislativa de impuestos provinciales, lo que limita este tipo de recursos a las figuras de las tasas y de las contribuciones especiales, y a una figura semitributaria, el recargo provincial sobre el IAE, que, por la reestructuración de este impuesto municipal operada con efectos desde el año 2003, y por la escasa cultura de esta figura como recurso realmente provincial²²⁴, práctica-

²²⁴ El hecho de que la gestión recaudatoria de este recargo se realice por los Ayuntamientos, como si se tratara de un complemento de la liquidación que corresponde a su cuota tributaria, ha hecho que en algunas ocasiones retarden la entrega de su producto a la Diputación Provincial titular del mismo, incluso que, se resistieran a su entrega con la excusa de la insuficiencia que padecen las arcas municipales. Esto colocaba a las Diputaciones Provinciales en una situación de indefensión que llevó al legislador en el año 1999 a modificar la Ley de Haciendas Locales en este punto con la intención de facilitar la información y

mente no aporta nada nuevo a las arcas provinciales. La consecuencia de lo expuesto es que nos encontramos ante una hacienda esencialmente dependiente, donde la participación en los tributos del Estado, y la financiación finalista, marcan decididamente, casi agotadoramente, su régimen de financiación. De ahí que podamos considerar a la Hacienda provincial como un conjunto de figuras aisladas, más que como un sistema financiero propiamente dicho²²⁵.

Al carecer de impuestos, pues, los recursos tributarios de las Provincias se estructuran en tasas, contribuciones especiales y el recargo sobre el Impuesto sobre Actividades Económicas.

Fuera de los recursos tributarios, se mantiene la distinción entre ingresos de derecho privado e ingresos de derecho público, cuyas regulaciones se han llevado a cabo siguiendo los mismos criterios que han inspirado la configuración de estos recursos en el ámbito municipal.

Por tanto, los recursos que establece el TRLHL, en su Título III, para las Provincias y entes asimilados, son los siguientes: recursos tributarios (tasas, contribuciones especiales y el recargo sobre el Impuesto sobre Actividades Económicas), ingresos de derecho privado, cesión de recaudación de impuestos del Estado y participación en los tributos del Estado, subvenciones, operaciones de crédito, precios públicos, multas y sanciones y otras prestaciones de derecho público.

Dado que estos recursos han sido objeto de análisis detallado en el anterior apartado, únicamente nos vamos a centrar en las particularidades que ofrece el sistema financiero provincial respecto al municipal, entendiéndolo que, para todo lo no mencionado, es de aplicación lo expuesto en el bloque de financiación municipal.

garantizar la entrega del producto recaudatorio que los Ayuntamientos debían realizar a la Corporación provincial, permitiendo, si fuera necesario, la retención con cargo a la participación en los tributos del Estado de los Ayuntamientos “rebeldes”.

²²⁵ Coincidimos en esta idea con CALVO ORTEGA, R.: *Constitución y Haciendas Locales*; op. cit., (pág. 573).

1. Los recursos tributarios provinciales

Los recursos tributarios de las Provincias y entes asimilados se estructuran en tasas, contribuciones especiales y el recargo sobre el Impuesto sobre Actividades Económicas.

Respecto a las tasas, las Diputaciones Provinciales podrán establecer y exigir tasas por la prestación de servicios o la realización de actividades de su competencia, y por la utilización privativa o el aprovechamiento especial de bienes del dominio público provincial. La ley hace una especial mención a las tasas por la edición de anuncios, suscripción y venta del Boletín Oficial de la Provincia, no sólo porque constituye un recurso específico de la Hacienda provincial, sino también porque la procedencia y legitimidad de este recurso se ha visto cuestionada por diferentes pronunciamientos jurisprudenciales²²⁶ hasta la introducción, *ex profeso*, del apartado 2º en el artículo 132 TRLHL, y la posterior promulgación de la Ley 5/2002, de 4 de abril, Reguladora de los Boletines Oficiales de la Provincia, que establecen categóricamente la procedencia de la tasa por este tipo de servicios, y su titularidad a favor de las Diputaciones Provinciales.

Por lo que respecta a las contribuciones especiales provinciales se reconocen en los mismos términos que las municipales por la realización de obras o por el establecimiento o ampliación de servicios de competencia provincial.

Por su parte, el recargo provincial sobre el IAE se trata de un recurso que las Diputaciones pueden exigir a los mismos sujetos pasivos y en los mismos casos que los previstos para los Ayuntamientos de la Provincia por dicho impuesto. Consiste en un porcentaje único, no superior al 40 por ciento, sobre las cuotas municipales modificadas por la aplicación del coeficiente de ponderación previsto en la ley, cuya gestión se lleva a cabo por el Ayuntamiento titular del impuesto matriz, juntamente con las liquidaciones municipales.

Nos encontramos, no obstante, ante una figura atípica, por su excepcionalidad, en el sistema de financiación local, cuya evolución (caracterizada por las dificultades en su recaudación antes comentadas y por su pérdida de aplicación práctica a raíz de la reforma del impuesto operada con efectos desde el año 2003), la

²²⁶ Entre los pronunciamientos en contra de esta tasa como recurso provincial se encuentran la STSJ de Aragón, de 2 de febrero de 1998, o la STSJ de Castilla y León, de 8 de febrero de 1999.

ha situado más cerca de la naturaleza de un recurso subvencionado que de un impuesto provincial en sí mismo.

Además de lo anterior, las Diputaciones y entes asimilados perciben las cuotas provinciales del IAE, y la parte proporcional en el reparto de las cuotas nacionales de este impuesto que, aunque se perciben vía presupuestos del Estado, no dejan de ser en su origen ingresos de naturaleza tributaria.

2. Los recursos de derecho público provinciales de naturaleza no tributaria

Las peculiaridades provinciales de este tipo de recursos se centran en la cesión y participación en los tributos del Estado y en las asignaciones complementarias con cargo a los presupuestos del Estado. El TRLHL prevé un sistema dual en función de la naturaleza del Ente subvencionado:

- Provincias de régimen común y Comunidades Autónomas uniprovinciales que, a la entrada en vigor de la ley, no hubiesen integrado su participación en tributos del Estado como entidad análoga a las Provincias en la que les pudiere corresponder con arreglo a su naturaleza institucional como Comunidad Autónoma.
- Provincias no incluidas en el anterior apartado.

Respecto a las primeras, la cesión en los impuestos del Estado se realiza por los siguientes porcentajes e impuestos, siempre que no hayan sido objeto de cesión a las Comunidades Autónomas:

- a) El 0,9936 por ciento de la cuota líquida del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.
- b) El 1,0538 por ciento de la recaudación líquida por el Impuesto sobre el Valor Añadido imputable a cada Provincia o ente asimilado.
- c) El 1,2044 por ciento de la recaudación líquida imputable a cada Provincia o ente asimilado por los Impuestos Especiales sobre la Cerveza, sobre el Vino y Bebidas Fermentadas, sobre Productos Intermedios, sobre el Alcohol y Bebidas Derivadas, sobre Hidrocarburos y sobre las Labores del Tabaco.

Las bases o rendimientos sobre los que se aplicarán los porcentajes anteriores se determinan con arreglo a lo dispuesto en los preceptos que regulan la cesión tri-

butaria a los Municipios, y al igual que lo previsto para la cesión municipal, los entes beneficiados no podrán asumir, en ningún caso, competencias normativas, de gestión, liquidación, recaudación e inspección de los tributos cuyo rendimiento se les cede, así como tampoco en materia de revisión de los actos dictados en vía de gestión de dichos tributos, cuya titularidad y ejercicio corresponde exclusivamente al Estado.

Al igual que para la cesión municipal, el legislador establece un complejo sistema de reglas para determinar el alcance de la cesión de cada uno de los impuestos estatales afectados.

Simultáneamente, se prevé la participación de este tipo de Entes provinciales en el Fondo Complementario de Financiación, cuyo importe se determina, para cada ejercicio y para cada Provincia, aplicando un índice de evolución a la participación que le corresponda, por este concepto, en el año 2004 (tomado como año base del nuevo modelo). La fórmula y el índice de evolución funcionan con la misma mecánica que para la participación municipal.

Una tercera vía de ingreso para estas Entidades viene determinada por la financiación de la asistencia sanitaria, concretamente para el mantenimiento de los centros sanitarios de carácter no psiquiátrico, que mantengan estas Entidades como servicio público. Su cuantía se determinará, anualmente, aplicando el índice de evolución a la cuantía del año precedente, estableciéndose como cuantía inicial la determinada para el año 2003 en los Presupuestos Generales del Estado para ese año²²⁷.

Para las Provincias incluidas en el segundo grupo, se prevé el sistema de participación tradicional, basado en el incremento, para cada ejercicio, del montante previsto en el año 2003 –que se adopta como año base– en concepto de financiación incondicionada²²⁸, mediante la aplicación de un índice de evolución que siga el incremento que experimenten los ingresos tributarios del Estado.

²²⁷ Determinada con arreglo a lo dispuesto en el apartado tres del artículo 66 de la Ley 52/2002, de 30 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2003.

²²⁸ Calculada según lo dispuesto en los apartados cuatro, cinco y siete del artículo 66 de la Ley 52/2002, de 30 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2003.

Por lo que respecta a las asignaciones complementarias en los Presupuestos del Estado, diferentes a las ya expuestas, cabe destacar las siguientes:

- Subvenciones del Estado a los planes provinciales de cooperación. Se trata de subvenciones de capital para cofinanciar el plan provincial de obras y servicios que aprueban las Diputaciones Provinciales con carácter anual. Estas cantidades son consignadas por montante global aunque su entrega se realiza individualmente, para cada actuación cofinanciada, conforme va ejecutándose la obra, o estableciéndose el servicio, en el Municipio destinatario.
- Participaciones en las Apuestas Mutuas Deportivas del Estado, según el reparto correspondiente a cada ente del total asignado para la financiación provincial. Este recurso tiene carácter de transferencia corriente para la Entidad provincial o asimilada.
- Participación en las cuotas eléctricas y compensación por la exención del IAE de centrales hidroeléctricas radicadas en el ámbito provincial o insular.

Existe una singularidad provincial respecto a las operaciones de crédito, consistente en que la legislación habilita una operación especial de crédito para aquellas entidades que presten el servicio de recaudación municipal a favor de los Ayuntamientos de su territorio, que tiene por finalidad anticipar a los Ayuntamientos gestionados hasta el 75 por ciento de la recaudación previsible en los impuestos del IBI e IAE. La particularidad de esta operación especial de crédito, que debe concertarse en todo caso a corto plazo, está en que se excluye del cumplimiento de los requisitos generales para acceder al endeudamiento público local²²⁹.

Además de estos ingresos de procedencia estatal, cada Comunidad Autónoma suele incluir en sus respectivos presupuestos dotaciones a favor de los Entes provinciales o insulares radicados en su territorio, destinados a sufragar gastos de obras o servicios ordinarios (como la cofinanciación autonómica del plan de obras y servicios provincial) y, especialmente, los gastos generados por servicios propios de las Comunidades Autónomas, que son prestados, impropriadamente, por el Ente provincial (como el mantenimiento de centros de información turística o institutos de la mujer).

²²⁹ Sobre la especialidad de esta operación ya se pronunció el Tribunal Supremo en sentencia de 7 de octubre de 1996.

3. Los ingresos de derecho privado

Aunque el TRLHL no prevé este tipo de ingresos en el Título III, dedicado a la financiación provincial, hay que entenderlo disponible por la remisión genérica del citado Título al artículo 2 de la misma ley. Por lo que constituyen ingresos de derecho privado de las Entidades provinciales y entes asimilados, los rendimientos o productos de cualquier naturaleza derivados de su patrimonio, así como las adquisiciones a título de herencia, legado o donación. Estos ingresos gozan de la misma afectación que vincula a los ingresos patrimoniales de los Municipios.

D. LOS RÉGIMENES ESPECIALES Y EXCEPCIONALES

El TRLHL recoge bajo la denominación Regímenes Especiales, una serie de reglas especiales y/o excepcionales al sistema de financiación expuesto para los Municipios y las Provincias de régimen común. Estos regímenes especiales se justifican por el ámbito geográfico y/o demográfico de los territorios afectados, que le acarrea desigualdades o perjuicios adicionales en la prestación de los servicios a los que le obliga la legislación de régimen local. Por esta razón, el legislador habilita un régimen especial (a veces unas simples compensaciones adicionales), con la intención de situar en términos de igualdad la hacienda de los territorios afectados respecto a la del resto de Entes locales españoles. Se trata de unos regímenes especiales *ex lege*, por encontrar su legitimación en la legislación ordinaria de financiación local.

Pero además de estos, el sistema financiero local español prevé un segundo tipo de regímenes especiales, que debemos calificar más bien de excepcionales, cuya justificación se encuentra en el reconocimiento constitucional a unos derechos históricos o forales que tradicionalmente han arrastrado las haciendas de algunos territorios españoles. En este caso, las especialidades derivan directamente del reconocimiento constitucional al hecho singular de los territorios forales, por lo que el legislador estatal articula unas leyes especiales, fuera del ordenamiento básico y común que se supone sienta la Ley de Haciendas Locales, que regulan particularmente la Hacienda foral en armonía con el sistema de cupos que históricamente ha regido sus respectivas haciendas.

1. Los regímenes especiales

El Título V del TRLHL regula los regímenes especiales a través de cinco Capítulos que corresponden a otros tantos ámbitos geográficos y/o demográficos concretos. La distinción subjetiva es variable, puesto que en unos casos se hace corresponder con una ciudad, en otros con el ámbito insular equiparable a la Provincia, y en otros afectan a todos los entes locales que integran un determinado territorio. Siguiendo la sistemática de la ley, se distinguen los siguientes regímenes:

- a. Baleares: Según el TRLHL, los Consejos Insulares de las Illes Balears dispondrán de los mismos recursos que se reconocen a las Diputaciones Provinciales. Se trata de una regla propia del sistema de financiación provincial puesto que afecta a los Consejos Insulares, que son los órganos de gobierno insular, por lo que se equiparan a las Diputaciones Provinciales de régimen común²³⁰. En realidad, de la redacción del precepto no se desprende que exista una regla especial para estas Entidades locales, más bien al contrario, por lo que no se justifica muy bien su ubicación en este Título. Quizá la intención del legislador haya sido la de mencionar expresamente estos territorios en la ley, para evitar la confusión que pudiera generar la falta de alusión al gobierno (cuya única particularidad administrativa radica en su doble condición de órganos representativos de una Entidad local y órganos autonómicos²³¹) y a los territorios insulares en el resto de los preceptos.

- b. Canarias: Las Entidades Locales Canarias gozan de un sistema complejo que parte del sistema de recursos regulados en la ley básica, enriquecido con las previsiones recogidas en la legislación reguladora del régimen económico-fiscal especial del archipiélago (Ley 20/1991, de 7 junio)²³².

²³⁰ Las peculiaridades jurídicas y administrativas de estos órganos se encuentran reguladas en la Ley 8/2000, de 27 de octubre, de los Consejos Insulares de la Comunidad Autónoma Balear, y en la Ley 30/1998, de 29 de julio, del Régimen Especial de las Illes Balears.

²³¹ La STS de 26 de junio de 1998 diserta sobre la doble naturaleza de estos órganos.

²³² El Tribunal Constitucional, en la sentencia de 30 de enero de 2003, se pronuncia sobre la constitucionalidad de algunos de los aspectos que regula la legislación económica-fiscal canaria. Véanse también las SSTCC 62/2003, de 27 de marzo; 72/2003, de 10 de abril; y 137/2003, de 3 de julio. Para un análisis doctrinal, puede consultarse ROMERO PI, J.: *Código Fiscal de Canarias. Régimen económico-fiscal. Comentarios y formularios*; Francisco Lemus Editor, Canarias. 1994.

La única previsión especial que regula expresamente el TRLHL –en su Disposición Adicional Undécima– afecta a la participación de los Cabildos y de los Ayuntamientos canarios en los impuestos del Estado, estableciendo –por reenvío a su ley especial–, que únicamente se les cederá el porcentaje correspondiente del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de los Impuestos Especiales sobre Cerveza, sobre Productos Intermedios y sobre Alcohol y Bebidas Derivadas, cuyas cuantías se deducirán de su asignación con cargo al fondo complementario de financiación.

Por su parte, la legislación del régimen económico-fiscal especial de Canarias²³³ establece como ingresos propios de sus haciendas el Impuesto General Indirecto Canario, impuesto estatal de naturaleza indirecta que grava las entregas de bienes y prestaciones de servicios, con carácter oneroso, realizadas por empresarios y profesionales, de manera habitual u ocasional, así como las importaciones de bienes cualquiera que sea la condición del importador, que se devenguen en el territorio insular; y el Arbitrio sobre la Producción e Importación en las Islas Canarias, que es un impuesto estatal indirecto que grava la producción o elaboración, así como la importación de toda clase de bienes muebles corporales en las islas Canarias, de acuerdo con la Ley y sus disposiciones de desarrollo.

- c. Ceuta y Melilla. La financiación de las ciudades de Ceuta y Melilla se encuentra integrada por los recursos previstos en sus respectivos Estatutos.

Su participación en los tributos del Estado se rige por las mismas reglas aplicables a la participación de las Provincias en dichos tributos.

La única particularidad marcada por el TRLHL viene dada por el establecimiento general de una bonificación especial del 50 por ciento de las cuotas tributarias correspondientes a los impuestos municipales que se devenguen en ambas ciudades.

Por su parte, la legislación sectorial –Ley 8/1991, de 25 de marzo, en la redacción dada por la Ley 13/1996, de 30 de diciembre de 1996, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social–, introduce la más importante

²³³ Creados por la Ley 20/1991, de 7 de junio de 1991, y desarrollado por el Real Decreto 2538/1994, de 29 diciembre.

singularidad del sistema de financiación de estas ciudades con la articulación del Impuesto sobre la Producción, los Servicios y la Importación en las Ciudades de Ceuta y Melilla²³⁴ (antiguo Arbitrio sobre la producción y la importación en las ciudades de Ceuta y Melilla), que es un impuesto local aplicable en el ámbito territorial de las Ciudades de Ceuta y Melilla, pero que se integra en la normativa general de Haciendas locales (TRLHL) en todos los aspectos relativos a la gestión, liquidación, inspección, recaudación y revisión de los tributos. Este impuesto grava, además de la importación, la producción interna de toda clase de bienes muebles dentro de los territorios de ambas ciudades.

- d. Madrid y Barcelona. Finalmente, en atención a la especial dimensión de estas ciudades, y por los servicios que acogen y prestan, el legislador habilita la posibilidad de un régimen especial para los Municipios de Madrid y Barcelona, del que la ley básica de Haciendas locales será supletoria.

Esta previsión especial para las grandes ciudades no es una invención de la Ley de Haciendas Locales, ya en el régimen preconstitucional se dictó a tal efecto el Texto Articulado de la Ley Especial para el Municipio de Madrid y el Texto Articulado de la Ley Especial para la ciudad de Barcelona (mediante sendos Decretos 1674/1963, de 11 de julio; y 1166/1960, de 23 de mayo), cuyos Títulos III se encargaban de regular un régimen financiero especial para una y otra. Sin embargo, pese a la previsión del legislador (de la que los Estatutos de Autonomía aplicables se hacen eco²³⁵), lo cierto es que durante mucho tiempo no se ha promovido ningún proyecto normativo que abordara estas cuestiones, a pesar de las continuas reivindicaciones desde los sectores afectados pidiendo su regulación. Para salvaguardar la contingencia de un vacío legal, la Disposición Transitoria Séptima TRLHL establece que, en tanto no se aprueben las leyes especiales, serán de aplicación directa a los Municipios de Madrid y Barcelona los preceptos contenidos en esta ley.

Este inmovilismo se ha roto recientemente, mediante la aprobación por el Consejo de Ministros, en sesión de 29 de julio de 2005, de la Carta Municipal

²³⁴ Sobre la procedencia de este impuesto se pronunció el Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Europea en sentencia de 7 de diciembre de 1995, en el recurso interpuesto por la Cámara de Comercio, Industria y Navegación de Ceuta contra el Ayuntamiento de la misma ciudad. También el TSJ de Ceuta y Melilla declaró, en sentencia de 13 de julio de 1998, que el impuesto no constituía exacción equiparable al derecho de aduana no vulnera los artículos 9, 12 y 95 del Tratado CEE.

²³⁵ En el caso de la ciudad de Madrid, la Ley Orgánica 3/1983, de 25 de febrero, del Estatuto de Autonomía de la Comunidad de Madrid, en su artículo 6 se refiere específicamente a este régimen especial.

de Barcelona²³⁶, una norma que reconoce un *estatus* especial a la ciudad, con más competencias para el Ayuntamiento y, en lo que aquí interesa, con una nueva financiación. Derivación de ésta, ha sido la flamante Ley 1/2006, de 13 de marzo, por la que se regula el Régimen Especial del municipio de Barcelona, cuyo Título VI viene a concretar un régimen financiero especial para este municipio, conteniendo algunas reglas diferenciadas²³⁷ del régimen común de Haciendas locales (que resulta, salvo estas especialidades, de completa aplicación). Tras la aprobación de esta Ley, es de esperar que esas mismas disposiciones especiales (u otras, diseñadas en función de la naturaleza del Municipio al que afecten) se hagan extensivas al Municipio de Madrid y/o a otros que, por su especial dimensión, justifiquen la existencia de un régimen especial, con lo que queda abierta definitivamente la brecha que separa a las grandes aglomeraciones urbanas de los Municipios cuya financiación puede ser regulada de modo homogéneo.

- e. Municipios con población no superior a 5.000 habitantes. Al margen del Título V, dedicado expresamente a los Regímenes municipales especiales, encontramos algunas alusiones dispersas en el articulado de la ley para los Municipios con población no superior a 5.000 habitantes (especialmente la

²³⁶ Aunque durante esta etapa de inmovilismo se evacuó la Ley 22/1998, de 29 de diciembre, de la Carta Municipal de Barcelona, en su articulado no se hacía ninguna mención al régimen financiero municipal, únicamente se regulaba el régimen orgánico, funcional y competencial de la ciudad. Sin embargo, su aprobación marcó el inicio de las peticiones formales de una nueva financiación municipal, por lo que han pasado ocho años desde que el Pleno municipal y el Parlamento de Cataluña demandaron una legislación financiera específica para la capital de la Comunidad Autónoma. El texto definitivo, consensuado por las tres Administraciones territoriales, será tramitado como proyecto de ley mediante su remisión a la Cortes para la aprobación definitiva.

En cuanto al contenido en sí del texto, el régimen financiero especial propuesto incluye especialidades en la regulación de algunos tributos municipales, y en materia contable y control de la Hacienda municipal. Asimismo, se regula una nueva fórmula de participación en los tributos del Estado, que incluye como novedades la financiación de instituciones con amplia proyección y relevancia para el Municipio, y la financiación de su área metropolitana de influencia.

²³⁷ El Título IV aparece dividido en cuatro Capítulos, dedicados a los principios generales del régimen financiero especial; a los recursos tributarios; a las participaciones, subvenciones y transferencias; y a la planificación económica y presupuestaria; respectivamente.

En lo que afecta a las fuentes de financiación, no se prevén figuras nuevas, consistiendo la única especialidad en la posibilidad de regular, a través de convenios especiales, la financiación específica para instituciones con amplia proyección y relevancia para el Municipio de Barcelona. En todo caso, el artículo 38 –que abre Título– contiene una tabla de principios a los que se debe ajustar la Hacienda municipal de Barcelona (y, por tanto, el conjunto de ingresos recaudados por el Ayuntamiento), que encuentran sostén en el régimen constitucional y básico de la Hacienda local española.

Lejos de establecer un nuevo régimen financiero, las principales novedades van en la línea de aportar mayores dosis de autonomía local en la gestión y recaudación tributarias, que tiendan a simplificar las obligaciones tributarias de los contribuyentes, y a mejorar la eficacia tributaria municipal.

que regula las prestaciones personal y de transporte para la realización de obras locales), que permiten hablar de un régimen especial para los Municipios de esta dimensión, a pesar de no haberlo declarado como tal la Ley de Haciendas Locales. No obstante, las principales particularidades de estos Municipios se encuentran en su régimen contable y fiscalizador.

2. Los regímenes excepcionales

Además de los regímenes especiales anteriores, la Constitución Española ampara la existencia de sistemas financieros disímiles, derivados del hecho diferencial que los territorios forales han conservado a lo largo de su evolución histórica. Se trata de verdaderos sistemas financieros, que coexisten con el sistema común, puesto que, al contrario que los anteriores, no parten de éste y regulan especialidades, sino que profundizan en la autonomía financiera local de sus beneficiarios, y su regulación se realiza fuera de la norma básica. Por ello la propia ley establece, en su artículo 1.2., que su ámbito de aplicación se extiende a todo el territorio nacional, sin perjuicio de los regímenes financieros forales de los Territorios Históricos del País Vasco y Navarra.

Nos encontramos ante un título constitucional (y no autonómico como ha precisado el Tribunal Constitucional²³⁸), cuya actualización ha de llevarse a cabo en el marco de la Constitución y de los Estatutos de Autonomía, sin que pueda extenderse por analogía a otros territorios autonómicos²³⁹. De modo que lo que garantiza la Constitución es la foralidad, esto es, un régimen propio de autogobierno territorial para cada territorio histórico, consistente en un haz de facultades, potestades o privilegios ejercidos históricamente en forma de derechos subjetivos, susceptibles de traducción a competencias, que transmiten una imagen identificable con este régimen foral tradicional.

Sobre esta base, ya la Ley Reguladora de las Bases del Régimen Local contuvo, en su Disposición Adicional 2ª, una salvaguarda general a favor del régimen foral de

²³⁸ STC 123/1984, de 18 de diciembre.

²³⁹ La STC 214/1989, de 21 de diciembre, negó su extensión a las Comunidades de Cataluña y Galicia, que reivindicaron el mismo tratamiento basándose en la asunción del mismo nivel de competencias en materia de régimen local que la Comunidad del País Vasco.

los territorios históricos del País Vasco –que reitera el TRLHL en su Disposición Adicional 8^a²⁴⁰–, y otro tanto, en su Disposición Adicional 8^a, para Navarra.

- a. País Vasco. El Régimen Foral de los Territorios Históricos del País Vasco (Vizcaya, Álava y Guipúzcoa) fue actualizado de conformidad con la Disposición Adicional Primera de la CE, y en lo que se refiere a su vertiente financiera, por el Título III –«Hacienda y Patrimonio»– de su Estatuto de Autonomía, aprobado por Ley Orgánica de 18 de diciembre de 1979. En base a este reconocimiento, se aprueba el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco (inicialmente mediante la Ley 12/1981, de 13 de mayo, y posteriormente con la actual Ley 12/2002, de 23 de mayo), que es el instrumento encargado de regular las especialidades de los impuestos estatales y locales en estos territorios.

En lo que afecta a los tributos locales, el Concierto establece normas específicas para la ordenación del Impuesto sobre Bienes Inmuebles, del Impuesto sobre Actividades Económicas y del Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica. Y para los restantes tributos locales, se manifiesta la potestad de los territorios históricos para mantener, establecer y regular un régimen tributario propio, con sujeción a la estructura general de los tributos y precios públicos locales vigente en territorio común. Como limitación genérica, se prohíbe la creación de figuras impositivas de naturaleza indirecta distintas de las vigentes en territorio común, cuyo rendimiento pudiera ser trasladado o repercutido fuera del País Vasco.

Fue la Ley del Parlamento Vasco 27/1983, de 25 de noviembre, de Territorios Históricos, la que atribuyó a las Diputaciones Forales de las tres Provincias la competencia exclusiva para la regulación de la Hacienda local en los términos previstos en el Concierto Económico; de modo que las normas que regulan las Haciendas locales en estos territorios entran en vigor con su publicación en el Boletín Oficial de cada una de las Diputaciones Forales.

²⁴⁰ Según la D. A. 8^a: «Los Territorios Históricos del País Vasco continuarán conservando su régimen especial en materia municipal en lo que afecta al régimen económico-financiero en los términos de la Ley del Concierto Económico, sin que ello pueda significar un nivel de autonomía de las corporaciones locales vascas inferior al que tengan las demás corporaciones locales, sin perjuicio de la aplicación de lo dispuesto en la Ley 7/1985, de 2 de abril, reguladora de las Bases del Régimen Local, y de las competencias que a este respecto puedan corresponder a la Comunidad Autónoma».

- b. Navarra. En materia de Haciendas locales, Navarra ha contado siempre con un régimen propio y específico. La Ley Paccionada de 6 de agosto de 1841 todavía mantiene la atribución a los Ayuntamientos navarros de las facultades relativas a la administración económica inferior de los fondos, derechos y propiedades de los pueblos, que se ejercen bajo la dependencia de la Diputación Provincial, con arreglo a su legislación especial.

La Ley 28/1990, de 26 de diciembre, del Convenio Económico con el Estado (actualizada por la ley 25/2003, de 15 de julio), que se dicta también al amparo de la Disposición Adicional Primera de la CE, legitima la Ley Foral 2/1995, de 10 de marzo, de Haciendas Locales de Navarra (con sus sucesivas modificaciones); la cual, a su vez, acoge la Ley Orgánica 13/1982, de 10 de agosto, de Reintegración y Amejoramiento del Fuero Navarro, que toma en consideración el espíritu de la Ley Paccionada. Este enjambre normativo viene a garantizar, como mínimo, la autonomía financiera que se reconozca para los demás Municipios de la Nación, mediante la existencia de la imposición municipal autónoma y de la participación de las Haciendas locales en los tributos de la Comunidad Foral y en los del Estado, y regula un sistema competencial compartido entre la Comunidad Foral de Navarra y los Ayuntamientos navarros en el establecimiento y regulación de los tributos locales. No obstante, la jurisprudencia ha acotado el poder tributario foral, aceptando la imposición de límites al mismo tiempo que impidan establecer diferencias que afecten al principio de seguridad jurídica, a las condiciones básicas del deber de contribuir, y al tratamiento común de los contribuyentes frente a la Administración²⁴¹.

Para evitar lagunas en el sistema foral, se acude con preferencia al carácter autointegrador del régimen tributario foral y, sólo en su defecto, al régimen común que sienta la Ley de Haciendas Locales.

E. RECURSOS DE LAS RESTANTES ENTIDADES LOCALES

El Título IV TRLHL agrupa, bajo la denominación «*Recursos de otras entidades locales*», la regulación financiera de las Entidades supramunicipales e inframunicipales, en sus Capítulos I y II, respectivamente.

²⁴¹ Especialmente esclarecedora resulta la STSJ Navarra de 9 de febrero de 1998.

Al encontrarnos con entidades intermedias, se superponen las fuentes normativas, cuya aplicación va de abajo hacia arriba (norma de creación, normativa autonómica y, con carácter supletorio, las disposiciones que prevé el Texto Refundido para los recursos de los Municipios), con el respeto obligado a las previsiones básicas de la normativa de Haciendas locales.

No obstante, dado que la generalidad de Comunidades Autónomas han asumido competencias en materia de régimen local (entre las que se encuentran la posibilidad de regular el régimen de este tipo de Entidades, y concretar su régimen económico y financiero), el legislador estatal se muestra cauteloso y parco en las previsiones financieras para las mismas²⁴².

1. Entidades supramunicipales

Como denominador común al régimen económico de estas Entidades de base asociativa, podrán establecer y exigir tasas, contribuciones especiales²⁴³ y precios públicos, así como contraer ingresos de derecho privado y operaciones de crédito. En ningún caso podrán exigir los impuestos municipales, ni la participación en los tributos del Estado.

A continuación de esta regla general se establecen una serie de especialidades para cada una de las Entidades supramunicipales “típicas”, que complementan sus recursos genéricos:

- Las Áreas Metropolitanas podrán establecer un recargo máximo del 0,2 por 100 sobre la base imponible del Impuesto sobre Bienes Inmuebles de su territorio²⁴⁴, y podrán recibir subvenciones finalistas, vía Presupuestos Generales

²⁴² La STC 233/1999, de 16 de diciembre, ratificó la preponderancia de la normativa autonómica para acometer la regulación de estas Entidades. Y sobre la constitucionalidad de las previsiones del TRLHL para regular el régimen financiero de estas Entidades, puede consultarse la STC 233/1999, de 16 de diciembre.

²⁴³ En los supuestos de establecimiento de contribuciones especiales por estas Entidades, los Ayuntamientos asociados ostentan la condición de sujetos pasivos. Las cuotas señaladas a los Ayuntamientos, en calidad de contribuyentes, son compatibles con las que los propios Ayuntamientos puedan imponer con motivo de los gastos ocasionados por las subvenciones, auxilios o cualquier otra forma de cooperación que hayan prestado a las obras públicas, instalaciones o servicios de las entidades a que pertenezcan.

²⁴⁴ Esta posibilidad ha permanecido en desuso, con la excepción del recargo exigido por la Entidad Municipal de Transporte de Barcelona, sobre cuya procedencia se pronunció el Tribunal Supremo, en Sentencia de 6 de julio de 2000.

del Estado, para la financiación de aquellos servicios específicos que constituyan el objeto de las mismas.

- Las Mancomunidades y otras Entidades asociativas dispondrán de las aportaciones de los Municipios que las integran, de acuerdo con lo establecido en los Estatutos de creación.
- La alusión al régimen financiero de las Comarcas se hace por exclusión, prohibiéndose la posibilidad de exigir impuestos, recargos o participar en los tributos del Estado.

2. Entidades de ámbito territorial inferior al Municipio

Las Entidades de ámbito territorial inferior al Municipio carecen de impuestos propios y de participación en los tributos del Estado, pero, en compensación, el legislador les dota de la posibilidad de participar en los tributos del Municipio al que pertenezcan. En todo caso, corresponde al legislador autonómico determinar sus recursos entre los restantes previstos para los Municipios, incluida la prestación personal y de transporte.

El problema que se plantea en torno a la financiación de este tipo de Entidades está en la dependencia del Municipio de origen, de modo que su sistema de financiación requiere previamente el beneplácito del Ayuntamiento matriz. Esta sumisión a la discrecionalidad del Ayuntamiento concesional ha planteado en numerosas ocasiones, y plantea aún, situaciones de conflicto e indefensión para el Ayuntamiento pedáneo que pretenda la emancipación financiera al margen de la voluntad de aquél. Esta falta de autonomía financiera contrasta con la relativa autonomía funcional y competencial con que dota el legislador estatal las Entidades sometidas a este régimen, lo que hace aconsejable acompasar una y otra legislaciones.

III | LA GESTIÓN Y APLICACIÓN DE LOS INGRESOS LOCALES. LA PLANIFICACIÓN FINANCIERA LOCAL

En este apartado vamos a abordar los procesos que envuelve la gestión de los ingresos locales anteriormente expuestos, concibiendo la gestión en un sentido amplio e integrador, que incluya el procedimiento jurídico (tributario) de gestión del ingreso que informa toda actividad financiera pública sometida a reserva de ley; así como el proceso de gestión financiera (que se refiere al aspecto dinámico de esta actividad), y su planificación, entendidas como instrumentos de política económica local.

A. IMPOSICIÓN, ORDENACIÓN Y REVISIÓN DE LOS INGRESOS LOCALES. LA APLICACIÓN DE LOS INGRESOS LOCALES

El proceso genérico de gestión²⁴⁵ de ingresos de la Hacienda Pública española se encuentra sometido a un estricto sistema de previsiones normativas –especialmente en el caso de los ingresos de naturaleza tributaria–, amparado por el principio de reserva de ley estatal, que debe presidir toda intromisión en la esfera patrimonial de los particulares en el marco de un Estado de Derecho.

²⁴⁵ La Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, ha introducido el concepto de “aplicación de los tributos” en la regulación del sistema tributario, para referirse al conjunto de actividades administrativas dirigidas a la información y asistencia a los obligados tributarios; a la gestión, inspección y recaudación; y a las actuaciones de los obligados en el ejercicio de sus derechos o en el cumplimiento de sus obligaciones.

En base esto, y a la necesidad de articular un marco común a todas las Haciendas territoriales que regule el proceso de aplicación y ordenación de los ingresos públicos, el TRLHL al referirse a las funciones de gestión, inspección, recaudación y revisión de los ingresos de naturaleza pública local, hace una remisión en bloque a la normativa estatal.

No obstante, la doctrina ha matizado distintos grados en la técnica de reserva de ley, en función de la regulación más o menos agotadora que realice el legislador estatal de la materia. Y así, en los procedimientos de aplicación de los ingresos locales, las Entidades locales mantienen la posibilidad de intervenir en el proceso regulador, completando las disposiciones estatales en aquellos aspectos en los que estas no llegan al detalle normativo, de modo que se logra el difícil equilibrio entre la autonomía local y la reserva de actuación del Estado.

Esta mediación normativa local se instrumenta a través del acuerdo de imposición (excepto en el caso de los impuestos obligatorios), que, a su vez, podrá ir seguido de las Ordenanzas –manifestación directa de la potestad reglamentaria de las Entidades locales que nace del poder tributario derivado de las Entidades locales, *ex* artículo 133.2 CE–, y que se configuran como el instrumento local oportuno para adaptar la normativa estatal al régimen de organización y funcionamiento interno propio de cada una de ellas, sin que tal adaptación pueda contravenir el contenido material de esta normativa.

1. Imposición de los ingresos públicos locales

La regla general del sistema financiero local parte de la exacción voluntaria de los ingresos locales, de modo que el legislador estatal habilita un cuadro de figuras, y las autoridades locales deciden, en virtud de su autonomía constitucional, cuáles de ellas serán de aplicación en el ámbito territorial de influencia. Únicamente rompen esta regla los denominados impuestos obligatorios, esto es, el Impuesto sobre Bienes Inmuebles, el Impuesto sobre Actividades Económicas y el Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica.

Según esto, con carácter general el Ente local impositor deberá adoptar un acuerdo de mediación para que el ingreso elegido sea de aplicación en su territorio –hasta ese momento virtualmente exigible–, y a esta actuación se le denomina acuerdo de imposición, de contenido y voluntad distinta al acuerdo o acto por el que la Entidad ordena ese ingreso, denominado acuerdo de ordenación.

Consecuentemente, la supresión del ingreso necesitará, igualmente, de un acto formal de declaración expresa por la Corporación, en ambos casos reservada al Pleno como órgano colegiado máximo de representación de la voluntad local.

Todo acuerdo de imposición irá precedido del oportuno expediente que incluya los informes jurídicos y estudios económicos precisos para conocer las consecuencias de la entrada en vigor del acuerdo.

Por el contrario, los ingresos de exacción obligatoria son exigidos por los Ayuntamientos sin que medie voluntad local, por lo que resulta ocioso el acuerdo de imposición para estos supuestos.

2. Ordenación de los ingresos públicos locales

La ordenación reglamentaria de cualquier ingreso público local resulta obligada para concretar los supuestos de gestión, ordenación, liquidación, inspección, recaudación y revisión que afectan a esa figura, así como en la modificación de cualquiera de estas tareas, resultando, más que compatible, complementario al acuerdo de imposición que necesitan los ingresos públicos locales no impuestos directamente desde la normativa estatal.

La potestad reglamentaria financiera de las Entidades locales presenta manifestaciones diferentes en función de la naturaleza del tributo objeto de regulación, de modo que podemos distinguir las siguientes posibilidades de ejercicio de la misma:

- a) *Ingresos públicos locales de naturaleza tributaria.* Se regulan a través de las Ordenanzas Fiscales, que es una variante jurídica especialmente diseñada para los recursos tributarios, por su carácter garantista, y por estar sometida a un procedimiento reforzado de aprobación y/o modificación.

Las Ordenanzas Fiscales podrán dictarse con carácter general, para el desarrollo de la gestión, recaudación e inspección tributaria local (denominadas Ordenanzas Fiscales Generales); o con carácter particular, para la regulación de una figura concreta, que, a su vez, podrá acordar su mera imposición, y/u ordenar la aplicación de la misma. Su contenido mínimo aparece definido en TRLHL en función del supuesto en el que nos encontremos:

- Tributos obligatorios: El contenido de las Ordenanzas se limita a los elementos necesarios para la determinación de las cuotas tributarias de los respectivos impuestos, las fechas de su aprobación, y del comienzo de su aplicación. No media ningún acto previo de aplicación puesto que la exigencia del tributo deriva *ope legis* (IBI, IAE, IVTM).
 - Tributos potestativos: La Ordenanza Fiscal deberá contemplar, al menos, la determinación de los elementos esenciales del tributo; el régimen de declaración e ingreso; y las fechas de aprobación y el comienzo de su aplicación. Además, la aplicación del tributo necesitará la previa aprobación de la imposición, mediante el que los gestores locales acuerdan la exigencia del ingreso en su ámbito de influencia (resto de impuestos, tasas y contribuciones especiales).
- b) *Ingresos públicos locales de naturaleza no tributaria*. Aunque el procedimiento para su establecimiento no se encuentra reglado en el TRLHL, en general, se acepta como procedimiento válido el previsto para la aprobación de las Ordenanzas comunes²⁴⁶ (o no fiscales) cuyos trámites resultan menos restrictivos. Este sería el procedimiento adecuado para precios públicos, multas y sanciones o cánones, y en general, para los ingresos que pudieran afectar a una generalidad de receptores.

En otras ocasiones, el ingreso puede afectar a un o unos obligados al pago determinados, por lo que no se precisa el requisito de publicidad y generalidad, y su exacción se perfecciona con un mero acto o con un conjunto de actos administrativos singulares, como convenios o conciertos, o procedimientos de contratación (este sería el caso de los ingresos provenientes de subvenciones, operaciones de préstamo o depósitos a plazo).

- c) *Ingresos de derecho privado*. Aunque su previsión se remite a las normas de derecho privado, su establecimiento suele necesitar de una actuación previa de normativa administrativa, instrumentada a través del correspondiente expediente administrativo. Tal es el supuesto de enajenación o arrendamiento so-

²⁴⁶ Según el artículo 84 LRBRL, Las Corporaciones locales podrán intervenir la actividad de los ciudadanos a través de los siguientes medios:

- a) Ordenanzas y Bandos.
- b) Sometimiento a previa licencia y otros actos de control preventivo.
- c) Órdenes individuales constitutivas de mandato para la ejecución de un acto o la prohibición del mismo.

El artículo 55 del TRRL amplía los Reglamentos como medio de intervención.

bre bienes patrimoniales, cuya efectividad necesita de un procedimiento previo de adjudicación regulado en la normativa contractual para las Administraciones Públicas.

El procedimiento para la aprobación y entrada en vigor de las Ordenanzas Fiscales (reguladoras de los recursos de naturaleza tributaria), se encuentra definido en el TRLHL con las siguientes fases:

- Acuerdo provisional. Los acuerdos provisionales deben ser adoptados por acuerdo emitido por la mayoría simple del Pleno local²⁴⁷.
- Exposición pública y reclamaciones. El acuerdo provisional debe ser objeto de exposición en el tablón de anuncios de la Entidad durante treinta días, como mínimo, dentro de los cuales los interesados (definidos en la propia ley²⁴⁸) podrán examinar el expediente y presentar las reclamaciones que estimen oportunas.

Para garantizar el principio de publicidad, las Entidades locales deberán publicar, los anuncios de exposición en el Boletín Oficial de la Provincia, o, en su caso, en el de la Comunidad Autónoma uniprovincial. Como refuerzo de esta garantía, las Diputaciones Provinciales, los órganos de gobierno de las Entidades supramunicipales y los Ayuntamientos de población superior a 10.000 habitantes deberán publicarlos, además, en un diario de los de mayor difusión de la Provincia, o de la Comunidad Autónoma uniprovincial.

- Acuerdo definitivo. Finalizado el período de exposición pública, las Corporaciones locales adoptarán los acuerdos definitivos que procedan, resolviendo las reclamaciones que se hubieran presentado, en su caso, y aprobando la redacción definitiva de la Ordenanza, su derogación o las modificaciones a que se refiera el acuerdo provisional. En el caso de que no se hubieran presentado

²⁴⁷ Una de las novedades más destacables introducida por la Ley de Medidas para la Modernización del Gobierno Local en la legislación básica de régimen local fue la supresión del requisito de mayoría absoluta para la aprobación de este tipo de Ordenanzas tan vinculadas al presupuesto (que se aprueba por mayoría simple). Con esto se flexibiliza el régimen tributario local, que en muchas ocasiones se mantenía anquilosado y falto de adaptación por la dificultad que supone la concurrencia de la mayoría cualificada en la vida pública local.

²⁴⁸ Ostentan la consideración de legitimados a los efectos de las reclamaciones:

- a) Los que tuvieran un interés directo o resulten afectados por tales acuerdos.
- b) Los Colegios Oficiales, Cámaras Oficiales, Asociaciones y demás Entidades legalmente constituidas para velar por los intereses profesionales, económicos o vecinales, cuando actúen en defensa de los que le son propios.

reclamaciones, se entenderá definitivamente adoptado el acuerdo hasta entonces provisional, sin necesidad de acuerdo plenario²⁴⁹.

- Publicación. En todo caso, los acuerdos definitivos, incluyendo los provisionales elevados automáticamente a tal categoría, y el texto íntegro de las Ordenanzas, o de sus modificaciones, habrán de ser publicados en el Boletín Oficial de la Provincia o, en su caso, de la Comunidad Autónoma uniprovincial, sin que entren en vigor hasta que se haya llevado a cabo dicha publicación.

Las Diputaciones Provinciales, Consejos, Cabildos Insulares y, en todo caso, las demás Entidades locales cuya población supere los 20.000 habitantes, editarán el texto íntegro de las Ordenanzas Fiscales reguladoras de sus tributos dentro del primer cuatrimestre del ejercicio económico correspondiente.

Los textos vigentes se mantendrán a disposición pública, debiendo expedirse copias de las Ordenanzas Fiscales publicadas a quienes las demanden.

- En cuanto a la entrada en vigor, se produce al día siguiente de su publicación²⁵⁰. En el caso de las Ordenanzas y Reglamentos de naturaleza no fiscal, se hace preciso el transcurso de 15 días hábiles desde la recepción de la comunicación del acuerdo por la Administración Estatal y Autonómica para su entrada en vigor.

Por su parte, el procedimiento de aprobación y modificación de los restantes ingresos locales, será el previsto con carácter general en la legislación administrativa local para las Ordenanzas y Reglamentos comunes²⁵¹ (cuando estemos ante

²⁴⁹ Lo que constituye una nueva concesión para agilizar el procedimiento.

²⁵⁰ La Disposición Adicional primera de la LHL ha modificado los artículos 107.1 y 111 de la Ley 7/1985, de 2 de abril, omitiendo el plazo de reclamación que se concede al Estado y Comunidad Autónoma para posibles impugnaciones del acuerdo.

²⁵¹ Según el artículo 49 de la Ley 7/1985:

- a) Aprobación inicial por el Pleno –o Comisión de Gobierno en caso de delegación–.
- b) Información pública y audiencia a los interesados por plazo mínimo de treinta días para la presentación de reclamaciones y sugerencias.
- c) Resolución de todas las reclamaciones y sugerencias presentadas dentro del plazo y aprobación definitiva por el Pleno.
- d) Si no se hubiera presentado ninguna reclamación o sugerencia, se entenderá definitivamente adoptado el acuerdo hasta entonces provisional.

un ingreso de efectos generales), o para el resto de los actos administrativos, si se dirige a unos destinatarios particulares o concretos.

3. Revisión de los ingresos de derecho público local

La reforma operada por la Ley 50/1998 en el artículo 14 del TRLHL, ha consolidado un sistema de revisión propio de los Entes locales, y diferenciado del régimen de revisión que se prevé con carácter general en la normativa tributaria del Estado, a través del recurso de reposición local.

Este recurso especial tiene carácter preceptivo u obligatorio en el ámbito local para la impugnación de los actos dictados por las Entidades Locales en vía de gestión de sus tributos propios y de los restantes ingresos de Derecho público de carácter no tributario, y constituye un paso previo a la vía jurisdiccional contencioso-administrativa, aunque no siempre se ha entendido así por la jurisprudencia²⁵².

La excepción a la regla general de procedencia de este recurso administrativo viene de la mano de los actos de gestión censal y de determinación de cuotas realizados por la Administración Tributaria del Estado en el Impuesto sobre Actividades Económicas, y los de gestión catastral en el Impuesto sobre Bienes Inmuebles, para cuya revisión se articula la vía económico-administrativa, por encontrarnos ante competencias titularidad del Estado. En estos casos, el recurso de reposición actúa con carácter potestativo y previo a la vía económico-administrativa, que en todo caso resulta obligada antes de acudir a la jurisdicción especializada.

Este régimen general de impugnación puede verse alterado por el régimen de delegación de competencias habilitado en el TRLHL, de modo que los actos de gestión dictados en el ejercicio de competencias delegadas, serán impugnables con arreglo al procedimiento que corresponda al ente titular de la misma.

Por su parte, contra los acuerdos de aprobación definitiva de las Ordenanzas reguladoras de ingresos, cabrá directamente el recurso contencioso-administrativo,

²⁵² Para un análisis jurisprudencial detallado sobre la preceptividad de este recurso puede consultarse VALENZUELA VILLARRUBIA, I.: "La nueva configuración del recurso de reposición en el ámbito local. Naturaleza preceptiva o potestativa"; *El Consultor de los Ayuntamientos y de los Juzgados*, nº 14. 1999.

en los plazos y forma previstos en la Ley de esta jurisdicción, sin perjuicio de la vía indirecta que admiten los tribunales y juzgados contra su articulado, a través de la impugnación de un acto de aplicación de la misma que se fundamente en la antijuridicidad de la Ordenanza.

La Ley de Medidas para la Modernización del Gobierno Local vino a romper este sistema de revisión común, ya de por sí excepcionado, estableciendo un régimen especial para los Municipios de gran población que se incluyen en el ámbito subjetivo del nuevo Título X de la Ley De Bases, e introduce la reclamación económico-administrativa en estos ámbitos²⁵³.

Además de esta revisión a instancia de parte interesada fundada en causa de nulidad o anulabilidad, el Ente local tendrá la posibilidad de iniciar un procedimiento de revisión de oficio de sus actos de gestión de tributos y demás ingresos de derecho público, mediante acuerdo propio, o mediante solicitud de interesado, cuando infrinjan el ordenamiento jurídico.

Las posibilidades que ostentan los Entes locales para revisar sus ingresos de derecho público se completan, al igual que para el resto de Administraciones financieras, con la rectificación, de oficio o a instancia del interesado, de los errores materiales o de hecho y los aritméticos, siempre que no hubieren transcurrido cinco años desde que se dictó el acto objeto de rectificación.

Fuera de los supuestos anteriores, la Administración tributaria local no podrá anular sus propios actos declarativos de derecho, y para conseguir su anulación deberá previamente declararlos lesivos para el interés público e impugnarlos en vía contencioso-administrativa, con arreglo a la Ley de dicha jurisdicción.

²⁵³ La Ley prevé la existencia de un órgano especializado para el conocimiento y resolución de las reclamaciones sobre actos tributarios de competencia local, cuya composición y funcionamiento pretende garantizar la competencia técnica, la celeridad y la independencia, tan patentemente requeridas por los ciudadanos en este ámbito. Este órgano surge con la intención de abaratar y agilizar la defensa de los derechos de los ciudadanos en un ámbito tan sensible y relevante como el tributario, así como para reducir la conflictividad en vía contencioso-administrativa, con el consiguiente alivio de la carga de trabajo a que se ven sometidos los órganos de esta jurisdicción.

B. LA COOPERACIÓN ADMINISTRATIVA EN MATERIA DE GESTIÓN E INSPECCIÓN DE INGRESOS LOCALES

En concordancia con el principio de autonomía local, la gestión e inspección de los distintos tributos se reconoce con carácter exclusivo para la Entidad local, y la misma conclusión afecta al resto de ingresos públicos o privados locales. Las únicas excepciones a esta materia vienen, de nuevo, de la mano de la gestión catastral del IBI y de la gestión censal del IAE, y de la inspección de ambos tributos, cuya competencia reservó el legislador al Estado en la redacción de la Ley de Haciendas Locales, como tradicionalmente había ejercido.

No obstante, dada la capacidad técnica que requiere la gestión e inspección de algunos tributos locales (cuyo ejercicio eficaz puede provocar serios problemas en el caso de entes poco dotados personal y materialmente), el legislador ha ofrecido dos mecanismos dirigidos a la superación de este problema: la delegación de competencias y la colaboración interadministrativa. Ambas técnicas aportan la ventaja de mantener la titularidad de las competencias de gestión en manos del Ente local.

a. La delegación de competencias. Las Entidades locales podrán delegar en la Comunidad Autónoma o en otras Entidades locales, en cuyo territorio estén integradas, las facultades de gestión, liquidación, inspección y recaudación de sus tributos propios, (excluidas las competencias reservadas al Estado), así como del resto de sus ingresos de Derecho público.

El acuerdo plenario de delegación fijará el alcance y contenido de la misma (que podrá referirse a uno o varios ingresos de Derecho público, y a alguna o todas las facultades inherentes a cada uno de ellos) y, una vez aceptado por el órgano de gobierno del órgano delegado, será objeto de publicación en el diario oficial correspondiente.

Mediante esta técnica, el Ayuntamiento delegante mantiene la titularidad del crédito y cede (generalmente a cambio de una contraprestación determinada por un porcentaje sobre el volumen de recaudación) sus facultades de gestión al delegado (habitualmente desempeñado a través de los servicios provinciales de

gestión tributaria y recaudación dependientes de las Diputaciones Provinciales o Comunidades uniprovinciales²⁵⁴), que es el que asume los actos dictados en el ejercicio de esa delegación, por lo que la revisión de los mismos se realiza conforme a las normas y procedimientos del ente gestor.

Esta delegación consigue las ventajas de las economías de escala de las empresas privadas, de modo que el equipamiento, infraestructuras y personal que necesita la puesta en funcionamiento de un servicio de recaudación, se hace una sola vez, y aprovecha a todos los usuarios de la misma.

b. La colaboración. Con carácter más genérico que la delegación de competencias, el TRLHL traslada al ámbito tributario, y en general al resto de los ingresos de derecho público, el principio de colaboración interadministrativa (uno de los pilares en que se fundamenta el Derecho Público). Y en este sentido, establece que las Administraciones tributarias del Estado, de las Comunidades Autónomas y de las Entidades locales colaborarán en todos los órdenes de gestión, liquidación, inspección y recaudación de los tributos locales y de los restantes ingresos de derecho público. En particular:

- Se facilitarán toda la información que mutuamente se soliciten.
- Se prestarán recíprocamente la asistencia que interesen.
- Se comunicarán inmediatamente los hechos con trascendencia para los tributos y demás recursos de derecho público que conozcan en el ejercicio de su actividad.
- Podrán elaborar y preparar planes de inspección conjunta o coordinada sobre objetivos, sectores y procedimientos selectivos.

²⁵⁴ Este tipo de servicio ha sido prestado por las Diputaciones Provinciales, generalmente, mediante gestión directa encomendada a un Organismo Autónomo de carácter administrativo, creado, ex profeso, para este fin. No obstante, la práctica ofrece modos de gestión distintos, ya sean directos (a través de los propios órganos y servicios preexistentes en la Diputación o Comunidad Autónoma; a través de sociedad mercantil de capital íntegramente público, o a través de las Entidades Públicas Empresariales, recientemente introducidas en la gestión local); ya indirectos (principalmente, concesión administrativa o sociedad de capital mixto), aunque existe una consolidada opinión jurisprudencial y doctrinal en torno a la necesidad de prestar este tipo de servicios de modo directo, justificadas en el ejercicio de autoridad que requieren la gestión, inspección y recaudación tributarias. Esto ha hecho que, para salvar el requisito legal, algunas entidades recaudadoras circunscriban la colaboración privada a tareas de trámite, y reserven los actos administrativos a los funcionarios y autoridades del Ente gestor.

Para completar el principio, y hacerlo efectivo, se permite la actuación de las Administraciones interesadas en un ámbito territorial distinto al suyo en el que necesiten actuar en el ejercicio de sus funciones de gestión, inspección y/o recaudación.

C. LOS BENEFICIOS FISCALES EN LOS TRIBUTOS LOCALES

La regulación de los beneficios fiscales es otro de los elementos esenciales de la estructura de un tributo que goza de reserva de ley estatal²⁵⁵, por la vinculación de estos al poder tributario originario del Estado. De ahí la redacción originaria del artículo 9 TRLHL que declara como regla general que «*No podrán reconocerse otros beneficios fiscales en los tributos locales que los expresamente previstos en las normas con rango de ley o los derivados de la aplicación de los tratados internacionales*».

Las conclusiones que sacamos en la lectura del precepto se pueden sintetizar en las siguientes:

- Los beneficios fiscales en los tributos locales podrán aparecer previstos en cualquier norma legal, incluyendo, además de la propia Ley de Haciendas Locales, las leyes de presupuestos del Estado²⁵⁶, y los Tratados Internacionales.
- Las Comunidades Autónomas no podrán declarar, de ningún modo, beneficios en los tributos locales de los Municipios y Provincias de su territorio. Así, además, lo ha entendido conjuntamente la doctrina y la jurisprudencia²⁵⁷.

Desde luego, se trata de un principio general excesivamente prudente y restrictivo con el margen de autonomía financiera local, que no encajaba en la doctrina del Tribunal Supremo²⁵⁸, según la cual la reserva de ley en el establecimiento de

²⁵⁵ Sobre las exigencias de la legalidad tributaria en el establecimiento y modificación o supresión de beneficios fiscales, el Tribunal Constitucional ha sentado doctrina a partir de la sentencia 6/1983, de 4 de febrero.

²⁵⁶ La redacción de la originaria Disposición adicional novena habilitaba también a las Leyes de Presupuestos del Estado para establecer beneficios fiscales en los tributos locales.

²⁵⁷ RUBIO DE URQUÍA, J. L., recoge expresamente esta conclusión en *Ley Reguladora de las Haciendas Locales*; Abella, Madrid. 1989. (pág. 86).

²⁵⁸ STS 22 de marzo de 1995, Sala Tercera, F.J. 5º.

bonificaciones tributarias es perfectamente compatible con la graduación de la cuantía y determinación de los beneficios por vía reglamentaria.

Tampoco esta visión excesivamente restrictiva del legislador originario ha encontrado seguidores en la doctrina local, más bien al contrario. Y así, en un planteamiento de *lege ferenda*, puede sostenerse la posibilidad, e incluso la conveniencia, de reconocer a los Entes locales la potestad de introducir beneficios en sus propios tributos, basándose en los siguientes argumentos²⁵⁹:

- El contenido material de la autonomía financiera local permite adaptar a las condiciones particulares de gestión económica del Ente los instrumentos a través de los cuales obtienen sus recursos estos entes.
- Resulta imposible separar la competencia en el establecimiento de tributos y la competencia en la introducción de beneficios en los mismos.
- La reserva de ley estatal no puede llegar a definir exhaustivamente los tributos locales hasta el punto de no dejar margen de actuación a la autonomía financiera local.
- Es preciso conciliar el principio de reserva de ley y el de autonomía local.
- Para conseguir la “subsistencia equilibrada” de ambos principios, podría utilizarse la fórmula empleada en la conciliación financiera Estado/Comunidades Autónomas, a través de una ley marco (similar a la LOFCA), que acotara las materias impositivas respecto de las que las Entidades locales pueden ejercer su poder tributario, dejando en manos de estos la concreción de los elementos configuradores del tributo, entre ellos las exenciones.

Quizá por alguno de estos argumentos, el legislador estatal “matizó” posteriormente el artículo –mediante la Ley 51/2002–, introduciendo un segundo apartado según el cual: «*No obstante, también podrán reconocerse los beneficios fiscales que las entidades locales establezcan en sus ordenanzas fiscales en los supuestos expresamente previstos por la Ley*».

Esta concesión a la autonomía local por el legislador ya se había iniciado por medio de la reforma operada por la Ley 50/1998, mediante la que ampliaba el margen de maniobra para conceder o no y, en su caso, graduar, otros beneficios

²⁵⁹ LOZANO SERRANO, C.: *La concesión de exenciones en los tributos locales*; op. cit. (pág. 556).

fiscales en los tributos locales que los que inicialmente marcaba la Ley de Haciendas Locales.

También es creación de la Ley 51/2002 la introducción de un supuesto general de beneficio fiscal que permite, en las condiciones que puedan prever las Ordenanzas Fiscales, establecer una bonificación de hasta el 5 por 100 de la cuota a favor de los sujetos pasivos que domicilien sus deudas de vencimiento periódico en una entidad financiera, anticipen pagos, o realicen actuaciones que impliquen colaboración en la recaudación de ingresos. Creemos realmente acertada esta introducción puesto que la experiencia en la gestión recaudatoria local demuestra que la domiciliación bancaria de tributos contribuye a la eficacia recaudatoria, de modo que la posible merma de ingresos que provoca la bonificación, tiene menos repercusión que las dificultades que origina el cobro de estas deudas por el procedimiento ejecutivo. Además, no abundan en la legislación financiera local instrumentos flexibles con los que la Entidad local pueda graduar su política fiscal, puesto que otro de los aspectos que ofrece la concesión de beneficios fiscales es su consideración como instrumento de política fiscal (o de economía) local, que permite que la Corporación local adapte las exigencias tributarias a las condiciones particulares de su población o de su territorio²⁶⁰.

Como consecuencia de las sucesivas reformas que se han producido en el sistema tributario local, primero con la promulgación de la propia Ley de Haciendas Locales, y más tarde con sus sucesivas modificaciones, se ha hecho necesario crear un régimen transitorio específico para los beneficios fiscales locales. Inicialmente, la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, en su Disposición Transitoria Primera, declaró suprimidos cuantos beneficios fiscales estuvieren establecidos en los tributos locales con anterioridad a la entrada en vigor de la ley, tanto de forma genérica como específica, en toda clase de disposiciones distintas de las de régimen local, sin que su vigencia pueda ser invocada respecto de ninguno de los tributos regulados en ese Texto Refundido. Junto a esta previsión genérica, se establece un régimen transitorio específico para los impuestos municipales en las Disposiciones Transitorias Tercera, Cuarta y Quinta del Texto Refundido de la Ley.

Un último aspecto de los beneficios fiscales viene definido por la correlativa compensación que comporta su introducción por el Estado para las Entidades

²⁶⁰ Este particular ha sido analizado por MARTÍN QUERALT, J.: "Las exenciones de tributos locales y los fines de política económica"; *Revista Española de Derecho Financiero*, nº 6. 1975.

locales perjudicadas, al sentar la obligación de que las Leyes estatales que establezcan beneficios fiscales en materia de tributos locales determinen las fórmulas de compensación a favor de las Entidades locales que procedan, con el fin de que no soporten éstas la menor recaudación derivada de los beneficios fiscales establecidos por el Estado en los tributos locales²⁶¹.

D. LA GESTIÓN FINANCIERA DE LOS INGRESOS PÚBLICOS LOCALES. LA TESORERÍA LOCAL DINÁMICA

El conjunto de recursos financieros antes expuestos tiene como común destino las arcas locales, y junto con los valores y créditos de titularidad de la Entidad, constituyen la Tesorería de la Entidad local.

El TRLHL dedica el Capítulo II del Título VI (artículos 194 a 199) a recoger las normas relativas a la Tesorería de las Entidades locales, siendo su referente directo el Capítulo III del Título IV de la Ley 47/2003, de 26 de noviembre, General Presupuestaria. Si bien los criterios y la estructura general son similares en ambas Leyes, la ley local introduce las adaptaciones orgánicas necesarias para una correcta aplicación al sector local de los principios generales de la LGP. No obstante, falta un desarrollo reglamentario de la ley en materia de tesorería, que adapte las previsiones estatales a las peculiaridades, y la menor dimensión, de la caja local, sin perjuicio de que esta iniciativa pueda ser suplida con la potestad reglamentaria de la Entidad local mediante la aprobación de un reglamento financiero o, en su defecto, mediante previsiones parciales en las Bases de Ejecución del Presupuesto local.

Precisamente la imprevisión de este desarrollo reglamentario y, sobre todo, la escasez de recursos en la tesorería local, son los motivos por los que hasta hace poco tiempo, y aún hoy en algunas Corporaciones, no se puede hablar de gestión financiera en sentido propio, sino, únicamente, del mero flujo de ingresos y pagos en función de cuándo se recibían aquellos y de cuando obligan estos. Se trata, pues, de una materia muy poco desarrollada, por poco experimentada, en la gestión local.

²⁶¹ No obstante, por razones de sistemática, esta previsión ya ha sido analizada en el apartado dedicado a las ayudas compensatorias del Estado a favor de los Municipios, por lo que a ella nos remitimos.

1. La Tesorería local. Funciones y organización

Son funciones expresamente encomendadas a la tesorería local:

- Recaudar los derechos y pagar las obligaciones.
- Responder de los avales contraídos.
- Servir al principio de unidad de caja, mediante la centralización de todos los fondos y valores generados por operaciones presupuestarias y extrapresupuestarias.
- Distribuir en el tiempo las disponibilidades dinerarias para la puntual satisfacción de las obligaciones.
- Realizar las demás que se deriven o relacionen con las anteriormente numeradas.

De todas ellas, sólo la tercera y la cuarta función entrarían dentro de lo que conocemos hoy como gestión financiera, y las restantes entran en el entorno de actos obligados por ley o reglados.

Desde el punto de vista subjetivo, la función de gestión financiera y, con carácter más amplio, la de tesorería y la de recaudación, son funciones públicas, por implicar su actividad ejercicio de autoridad, cuyo cumplimiento queda reservado exclusivamente a personal sujeto al estatuto funcionarial, para la mejor garantía de la objetividad, imparcialidad e independencia en el ejercicio de la función. Aún más, por el carácter particularmente reservado de esta función, su ejercicio en las medianas y grandes Corporaciones se reserva a una categoría especial de funcionarios de carrera locales –funcionarios con habilitación de carácter nacional–, que mantienen cierta dependencia orgánica de la Administración Estatal²⁶².

²⁶² Según el artículo 18 del Real Decreto 1174/1987, de 18 de septiembre, por el que se regula el Régimen jurídico de los Funcionarios de Administración Local con habilitación de carácter nacional, en las Corporaciones Locales cuya Secretaría esté clasificada en primera o segunda clase (Diputaciones Provinciales, Cabildos y Consejos Insulares, Ayuntamientos, Capitales de Provincia y Municipios con población superior a 20.000, o 5.000 habitantes, respectivamente), existirá un puesto de trabajo denominado tesorería, al que corresponde la responsabilidad administrativa de las funciones propias encomendadas a los funcionarios de la subescala de Intervención-Tesorería.

Por parte, la LMMGL ha introducido para las grandes ciudades la posibilidad de constituir un órgano de gestión económica-financiera, que podrá sustituir al tesorero, cuyas funciones se entiende coinciden con las asumidas por la tesorería local.

Sin perjuicio de lo anterior, la tendencia moderna a prestar los servicios públicos locales mediante modos de gestión indirecta, ha generalizado la recaudación de ingresos de titularidad local por las empresas gestoras del servicio. Esto ha dado pie a una copiosa corriente jurisprudencial y doctrinal²⁶³ en torno a la naturaleza del ingreso percibido por la sociedad gestora (concesionario, sociedad de capital mixto, etc.), para el que han acuñado el término tarifa (o precio, o contraprestación), por contraposición al ingreso que afluye directamente a la tesorería local. Este concepto alegal (no concebido en el TRLHL), se reservaría para los recursos de titularidad local que pueden percibir personas de Derecho privado, para su posterior transferencia o regularización con la tesorería local, y que se diferencian con los ingresos propios del Derecho mercantil por su carácter “intervenido”.

Como alternativa al órgano unipersonal, se permite la constitución por la Entidad de una Unidad Central de Tesorería, como órgano administrativo de naturaleza colegiada, que asumirá las funciones antes enumeradas por delegación, genérica o específica, del Presidente.

Esta posibilidad constituye una singularidad en relación con los procedimientos ordinarios de delegación en el sector local (con carácter general las competencias sólo pueden ser delegadas en "órganos políticos" y nunca en órganos administrativos), y responde a la intención de trasladar a la gestión local la agilidad administrativa que la LGP permite en el ámbito del Estado al delegar, con carácter permanente, las funciones de ordenación de pagos que corresponden al Ministro de Economía y Hacienda y que se atribuyen al Director General del Tesoro y Política Financiera, efectuándose una auténtica descentralización funcional.

Sin embargo, esta figura no solo ha tenido escasa, por no decir nula aplicación, sino que la Sentencia del Tribunal Constitucional en el recurso de inconstitu-

²⁶³ Por citar las más esclarecedoras, el Tribunal Supremo, en Sentencia de 27 de septiembre de 1997, entendió que para calificar la contraprestación como pública (ya sea precio público, ya sea tasa) no basta que el servicio sea de competencia local, también precisa que la Entidad sea preceptora de la contraprestación. Igual línea apunta en las Sentencias de 29 de enero y 4 de marzo de 1998, aunque no siempre se pronunció en idéntico sentido.

Para opiniones doctrinales, puede consultarse GARCÍA ENTERRÍA, E.: “Sobre la Naturaleza de la Tasa y las Tarifas de los Servicios Públicos”; *Revista de Administración Pública*, nº 12. 1953; o FERREIRO LAPATZA, J. J.: “Tasas y Precios. Los Precios Públicos”; *Tasas y Precios Públicos en el Ordenamiento Jurídico Español*; Instituto de Estudios Fiscales, Madrid. 1991.

Por su parte, la Dirección General de Tributos, en consulta de fecha 4 de noviembre de 1998, mantuvo la naturaleza de tasa en todo caso atendiendo a su presupuesto material, que implica coactividad con independencia del sujeto receptor del recurso.

cionalidad 572/89 contra la LHL estableció el carácter no básico de esta figura por invasión de las competencias de otras Entidades. Por ello, si bien puede mostrarse todavía como una técnica útil para Entidades locales determinadas, debería matizarse su funcionamiento, incluso preverla sólo para Entidades con gran volumen de gestión.

2. La gestión de la Tesorería local. Principios e instrumentos

En la actualidad, la tesorería de los Entes locales se encuentra inmersa en un proceso de cambio, en el que pretende desprenderse de la función tradicional de mera custodia de fondos, y pasar a un papel más dinámico, para convertirse en el órgano local que dirija la gestión financiera del Ente local, dentro del marco de lo que se ha denominado “cash management”.

A este proceso de modernización, cuyo grado de avance varía según las dimensiones de la Corporación y de la propia cultura económica de la Corporación y del titular del órgano de tesorería, han contribuido dos circunstancias:

- En primer lugar, el tráfico monetario impuesto por el mercado, y particularmente por las entidades de crédito, ha relegado el dinero metálico a un carácter meramente residual, casi excepcional, (y sometido, en todo caso, a las limitaciones reglamentarias que se establezcan), siendo suplido por los instrumentos monetarios de uso bancario, particularmente por las cuentas corrientes (que se impone como regla general en la legislación presupuestaria estatal) y, en menor medida, por los cheques. A esta dinámica ha sido perfectamente permeable la tesorería local.
- En segundo lugar, dada la escasez de recursos disponibles en el subsector local (particularmente en el ámbito municipal) y el paulatino aumento del gasto público local, obliga a rentabilizar, cada vez más, las disponibilidades de tesorería a fin de cumplir con las obligaciones de pago exigibles en el tiempo evitando, al tiempo, el atesoramiento de fondos en las arcas locales.

En todo caso la gestión financiera local aparece informada por una serie de pautas o principios que, aunque no aparecen denominados ni sistematizados como tales en la legislación local, informan el desarrollo de la administración de tesorería:

- Principio de legalidad. Es un principio inherente a cualquier actuación de la Administración Pública. Circunscrito a este ámbito implica la necesidad de adaptar la totalidad de los pagos, ingresos y contratos intervenidos por la tesorería local a las prescripciones del ordenamiento jurídico, particularmente

rería local a las prescripciones del ordenamiento jurídico, particularmente a los preceptos del TRLHL, de la LGP (de aplicación supletoria), y de las propias disposiciones dictadas por la Corporación en el ejercicio de su potestad reglamentaria.

- Principio de intervención y contabilidad pública. Las disponibilidades de la tesorería, y sus variaciones, quedan sujetas a intervención, y al régimen de la contabilidad pública. Además del cumplimiento material de esta obligación (reflejo contable de las operaciones que atañen a la tesorería local), formalmente implica la necesidad de rendir cuentas de la actividad realizada, en su caso, ante los órganos de fiscalización externa (Tribunal de Cuentas y homólogo autonómico).
- Principio de unidad. La caja local es única e implica, desde el punto de vista material, la centralización de todos los ingresos y pagos de la Corporación a través del mismo cauce: la tesorería. Se trata de una consecuencia lógica de la unidad del presupuesto local; sin embargo, este principio ha resultado matizado, cuando no excepcionado, por la propia descentralización administrativa. Pese a la idea originaria lanzada por la Ley de Haciendas Locales de una caja común para la Entidad y sus entes instrumentales dependientes²⁶⁴, el principio de caja única se encuentra relativizado o minimizado por la personificación de los sujetos contables de la Entidad local. Así, la existencia de Organismos Autónomos, Entidades Públicas Empresariales y Sociedades mercantiles de ámbito local, dotadas de presupuesto y tesorería propias, provoca la parcelación del principio de unidad de caja a la tesorería de cada ente, con la consiguiente pérdida del carácter omnicompreensivo de los fondos y valores de la Entidad local. Además de esto, en otras ocasiones concurren razones de desconcentración y eficacia administrativas que excepcionan este principio.

Pese a esta interpretación imperante, hemos de admitir que la integración, tanto formal como material, de las cajas de los distintos integrantes del grupo local permitiría una optimización de la tesorería ajustando excedentes y déficits de caja de los distintos Entes del grupo. Quizá por ello resultaría conveniente habilitar mecanismos de "préstamos intragrupo", cuentas unitarias y otros mecanismos similares, que permitieran nivelar la situación global de la Enti-

²⁶⁴ Tal y como ha acertado a poner de manifiesto ARNAU BERNIA, S.: *Manual de presupuestos y contabilidad de las corporaciones locales*; Lex Nova, Madrid. 1991.

dad mediante trasvases internos, máxime en el nuevo contexto de lucha contra la morosidad en las operaciones comerciales²⁶⁵.

- Principio de desconcentración. La existencia de ámbitos territoriales (desconcentración territorial) y/u órganos o delegaciones (desconcentración funcional) alejados de los servicios administrativos centrales aconsejan desconcentrar la gestión de tesorería (especialmente apto para la recaudación de tributos locales). Se trataría de la creación de cajas desconcentradas, integradas y bajo el mando de la tesorería local, cuya función es la de dar proximidad a las operaciones de ingresos que no pudieran encauzarse a través de la caja principal. Esta práctica, que aparece tipificada bajo el principio de actuación administrativa, a nuestro juicio, respeta la unidad de tesorería por no implicar la creación de órganos con personalidad diferente, al tiempo que se muestra útil para hacer efectiva la Administración Pública próxima al ciudadano.
- Principio de eficacia. Es la esencia de la propia gestión financiera y el germen de su existencia. El órgano de gestión tesorera debe procurar la máxima rentabilización jurídica y económica de las disponibilidades y el mínimo coste jurídico y económico de la gestión de los pagos.

A pesar de la precariedad de la legislación local en este campo, es posible encontrar algunos instrumentos que posibilitan la gestión financiera en el ámbito local. Tal es el caso del principio de unidad de caja. El principio de unidad de caja no debe entenderse en la mera disponibilidad de los fondos para la totalidad de las obligaciones de pago, sino que ha de conjugarse con la afectación a la que obliga el TRLHL para algunos ingresos, en el sentido de que cualquier corriente dineraria, independientemente del derecho que la origina, puede utilizarse indistintamente para cualquier obligación de pago, si bien, garantizando que al vencimiento de las obligaciones financiadas con ingresos afectados (se entiende afectación presupuestaria, no financiera) existan disponibilidades sufi-

²⁶⁵ La reciente Ley 3/2004, de 29 de diciembre, por la que se establecen medidas de lucha contra la morosidad en las operaciones comerciales, endurece sensiblemente las penalidades por la demora de las Administraciones Públicas en el pago a sus proveedores. De modo que se prevé un montante indemnizatorio que incluye: un interés moratorio –exorbitante respecto del que hasta ahora conocía nuestro ordenamiento–, equivalente al tipo de interés aplicado por el Banco Central Europeo a su más reciente operación principal de financiación efectuada antes del primer día del semestre natural de que se trate, más siete puntos porcentuales; y una indemnización por los costes de cobro debidamente acreditados por el acreedor, que no podrá superar el 15 por ciento de la cuantía de la deuda, o el montante de la misma si ésta no supera los 30.000 euros.

cientes en la tesorería para atenderlas²⁶⁶. Se trata pues de conjugar la rentabilización de las desviaciones positivas de financiación con el cumplimiento puntual de las obligaciones de pago, que, inevitablemente, se realiza dentro de un marco de planificación financiera que debe presidir la gestión de la tesorería local.

Además del instrumento de la caja única, hay que entender a lo largo del ordenamiento local la existencia de otras herramientas aptas para asistir al órgano de tesorería en una gestión financiera eficiente (algunas expresamente referidas, y otras “permitidas” o compatibles con la normativa vigente):

- La concertación con entidades de crédito del depósito de los efectivos de caja, manteniendo la titularidad de los fondos para el Ente local.
- Los convenios con entidades de crédito (en cuyo caso se transforman en entidades colaboradoras de la recaudación local), para recoger los ingresos procedentes de tributos y otros ingresos de derecho público, exigidos a los contribuyentes.
- La apertura de cuentas de depósito y gestión de activos para la colocación de excedentes de tesorería, garantizando la liquidez y la seguridad de la colocación (el texto habla expresamente de la posibilidad de cuentas de colocación de excedentes de tesorería).
- La realización de operaciones de tesorería, en forma de pólizas de crédito a corto plazo, para cubrir déficits transitorios de caja.
- El plan de disposición de fondos y el presupuesto de tesorería como instrumentos de planificación financiera local.
- El uso de sistemas de transmisión electrónica de datos y de fondos locales (banca electrónica), que aporta rapidez a las transacciones y reduce sus costes, sin llegar al automatismo de las operaciones para que exista siempre seguridad y mediación de los habilitados al pago.
- La aplicación automática de compensaciones de crédito contra deudas vencidas, líquidas y exigibles, evitando el flujo y reflujo de fondos.

²⁶⁶ Este criterio parece apoyado por la IGAE en su Consulta nº 6/1992, de 6 de enero, en la que defendía que el producto de estos recursos afectados se entiende integrado en las disponibilidades líquidas de la Tesorería, sirviendo indistintamente para la atención de los pagos derivados de cualesquiera obligaciones contraídas conforme a derecho.

Sobre este particular, también resulta de interés TORIBIO LEMES, M. y FARFÁN PÉREZ, J. M.: *Manual de Gestión tributaria y financiera de las Entidades locales*; Editorial Valbuena; Adams, Madrid. 1993.

- La apelación a las nuevas formas de endeudamiento que ofrece el mercado crediticio como los préstamos estructurados, la emisión de empréstitos, los préstamos sindicados, y las variantes en la concertación de tipos (swap, swap en arrears, floor, cap, collar, warrants, etc.), así como formas combinadas de compra, arrendamiento y financiación (leasing operativo, financiero, mobiliario e inmobiliario, lease back, renting, etc.).
- La adopción de nuevas formas de gestión de pago con los proveedores que garanticen la puntual satisfacción de obligaciones conforme a la planificación de la tesorería (confirming, purchasing, etc.).
- La constitución de cajas pagadoras, pagadurías y habilitaciones, para atender con celeridad órdenes de pago cuyos justificantes no se pueden acompañar en el momento de su expedición.

Todas estas prácticas evidencian un proceso paulatino de “importación” de los usos y costumbres del tráfico mercantil propio del Derecho privado (especialmente del ámbito bancario), que la dinámica financiera ha mostrado y muestra como herramientas perfectamente aptas y adecuadas para una gestión eficaz de la tesorería local, pero que no han sido formalmente reconocidas como instrumentos válidos en la legislación local, por lo que se impone una revisión normativa que adopte, y regule, estas técnicas, y que sirva de referencia común. Hasta tanto, se hace recomendable el uso de la potestad reglamentaria local para dar cobertura, y reglamentar, estos instrumentos financieros.

E. LA PLANIFICACIÓN FINANCIERA DE LOS INGRESOS PÚBLICOS LOCALES: EL PLAN DE DISPOSICIÓN DE FONDOS Y EL PRESUPUESTO DE TESORERÍA

Los objetivos de la tesorería deben ser en todo momento la consecución del equilibrio financiero de la Entidad local, y la optimización de los recursos financieros locales. Para la consecución de estos objetivos se hace necesario, casi obligado²⁶⁷, la planificación financiera como instrumento básico de la gestión financiera de la Entidad, que permita una planificación adecuada de sus recursos. Una planificación adecuada implica:

²⁶⁷ Piénsese que el artículo 196.1.c. TRLHL impone entre las funciones de la Tesorería local la de distribuir en el tiempo las disponibilidades dinerarias para la puntual satisfacción de las obligaciones.

- La satisfacción puntual de sus obligaciones, evitando con ello la situación de demora en el pago de las deudas de las Entidades locales y los elevados costes financieros que se generan.
- La rentabilización de los recursos ociosos, evitando el estancamiento financiero.

La actual regulación de la tesorería local, si bien permite la obtención de estas finalidades, presenta ciertas limitaciones. Así, el TRLHL sólo acoge de modo expreso, como instrumento de ordenación financiera, el plan de disposición de fondos, que ordena en el tiempo el cumplimiento de los pagos. Sin embargo, este instrumento necesita complementarse con lo que se ha denominado “Presupuesto de Tesorería” (o “Presupuesto monetario”, como ha acuñado la actual Ley General Presupuestaria para su aprobación por el Ministro de Economía a propuesta de la Dirección General del Tesoro y Política Financiera), entendido como el instrumento integral de planificación financiera. No obstante, la aplicación supletoria de la ley estatal permite su incorporación al ordenamiento local, sin perjuicio de su regulación específica mediante el uso de la potestad reglamentaria local²⁶⁸.

1. El Plan de Disposición de Fondos (PDF)

El TRLHL se limita a prescribir que la expedición de las órdenes de pago con cargo al Presupuesto habrá de acomodarse al Plan de disposición de fondos de la tesorería (aprobado por el Presidente). Este plan deberá recoger las únicas prioridades previstas en el texto para los gastos de personal y las obligaciones contraídas en ejercicios anteriores, dejando en manos del ordenador de pagos la graduación del resto de las obligaciones en función de los criterios de oportunidad, eficacia y economía (se entiende). No obstante, la actual LGP ha llenado en gran medida este “hueco” exigiendo la adopción de criterios objetivos para el libramiento de fondos tales como la fecha de recepción, el importe de la operación, aplicación presupuestaria y forma de pago, entre otros.

²⁶⁸ No obstante, ya se ha introducido en la legislación local, si bien con carácter especial para el Ayuntamiento de Barcelona (mediante Ley 1/2006, de 13 de marzo, por el que se regula el Régimen Especial del municipio de Barcelona), la posibilidad de realizar la planificación financiera a través de instrumentos como el Plan Financiero y el Plan de Tesorería. Es de prever que estos instrumentos de planificación se contengan en una futura modificación o revisión de la legislación básica de Haciendas locales, con la intención de que se puedan hacer extensivos al resto de las Corporaciones locales españolas.

Según esto, el PDF se concibe originariamente como un instrumento de ordenación racional de los pagos, que recoge las existencias de tesorería (existencias iniciales más cobros previstos) y las distribuye en el tiempo para atender los pagos que se deben producir en ese mismo periodo.

No obstante, la propia dinámica y necesidad de la gestión local ha hecho que estos planes se perfeccionen y terminen siendo verdaderos instrumentos de planificación financiera, del estilo del que a continuación se exponen.

2. El Plan Financiero (PF)

El PF no es un mero instrumento de ordenación de pagos, se trata de un verdadero instrumento de planificación financiera (más complejo, pues, que el PDF), que tiene por objeto realizar una previsión verosímil de los ingresos de la Entidad, sistematizar y distribuir sus pagos de acuerdo con el PDF y, por diferencia, estimar con antelación suficiente los excedentes de tesorería o las necesidades de financiación de la Corporación, proponiendo las medidas adecuadas para gestionar la situación futura con el fin de mantener en todo momento la liquidez adecuada.

El horizonte temporal que enmarque el PF va a definir sus objetivos, su sistemática y los trámites necesarios para su elaboración y aprobación. Siguiendo una clasificación temporal lógica, acorde con la gestión económica local, podríamos distinguir hasta tres herramientas:

- El Presupuesto de Tesorería o Plan Financiero a corto plazo (PT): Se concibe como un instrumento a corto plazo (diario, en el mejor de los casos; o mensual, en el peor, dependiendo de la constante de flujos de la caja de la Corporación), revisable con la misma periodicidad. Este plan, junto con el PDF, constituirían las herramientas de gestión diaria de la tesorería, y además de fijar las previsiones de ingresos y pagos, debe ser capaz de determinar el stock mínimo de tesorería para evitar rupturas o retrasos de los pagos.
- El Presupuesto Financiero o Plan Financiero Anual (PFA): Siguiendo el ciclo presupuestario, su aprobación ha de coincidir con la aprobación del presupuesto anual, y debe seguir en su actualización al presupuesto (incorporando las modificaciones que este experimente). Para ello se hace aconsejable que el PFA se apruebe por el Pleno junto con el Presupuesto General –por lo que podría integrarse como un estado, documento o anexo más del Presupuesto General–, en tanto que las modificaciones posteriores serían aprobadas por la

Presidencia de la Corporación. Al formar parte el Presupuesto financiero del Presupuesto General, su ejecución debería ser objeto de control y seguimiento, y acompañaría a la liquidación presupuestaria y a la cuenta general cada año.

No obstante, dado que el TRLHL nada prevé a este respecto, podría aprobarse por el Presidente, al margen del Presupuesto General, al inicio del ejercicio, o simultáneamente a la aprobación del PDF y aparecería como un mero documento informativo sin carácter normativo. Entendemos que criterios como el volumen del presupuesto o la población de cada Corporación deben marcar su naturaleza preceptiva o voluntaria, así como su procedimiento de aprobación/revisión más o menos reglado.

Este plan, además de fijar las previsiones de ingresos y pagos (con carácter menos restrictivo que el PT), debe determinar las necesidades de financiación de la Entidad y proponer las medidas para corregirlas (operaciones de tesorería necesarias, volumen, plazos de disposición y amortización, etc.), y otro tanto con sus excesos (inversión temporal de activos, clase, plazo de depósito, volumen, plazo de reembolso, etc.).

- El Plan financiero a largo plazo o Plan Financiero Estratégico (PFE): Sigue la duración natural del mandato local (cuatro años). Se trata de una planificación táctica a determinar por la Corporación, de acuerdo con sus objetivos de políticas públicas. Necesita coordinarse, en todo caso, con otro tipo de planes económicos-financieros, con los planes de saneamiento y/o con los escenarios de consolidación presupuestaria, a largo plazo, que fueran aprobados por Pleno. En definitiva el PFE constituiría un elemento fundamental de la planificación estratégica de la Corporación. Este plan no se debe centrar tanto en la distribución puntual de las obligaciones de pago e ingresos, como buscar objetivos de estabilidad presupuestaria, saneamiento de la tesorería, e influir en la política impositiva y en la política inversora de la Corporación.

Después de lo aquí expuesto, se concluye con la necesidad de actualizar la gestión local con los nuevos instrumentos de gestión y planificación financiera (que tan buenos resultados vienen dando en el tráfico privado), lo que impone la urgencia de una revisión de la legislación local que sienta un marco común sobre el que las Entidades locales, en función de sus competencias y su capacidad organizativa y funcional, puedan regular su adaptación a la nueva gestión pública.

IV | REFLEXIÓN CRÍTICA SOBRE EL SISTEMA DE FINANCIACIÓN ACTUAL. HACIA UN NUEVO MODELO

A. REFLEXIÓN CRÍTICA SOBRE EL ACTUAL SISTEMA. LA REFORMA DE LAS HACIENDAS LOCALES COMO PUNTO DE LA AGENDA LOCAL

La evolución histórica de la Hacienda local española, desde que ésta pierde definitivamente su carácter patrimonialista, durante la primera mitad del siglo XIX, y se convierte en una hacienda eminentemente fiscal, es la crónica de una institución afectada por la insuficiencia financiera endémica. Y esta crónica situación financiera ha sido, y continua siendo, una de las cuestiones más preocupantes desde que se proclamara el Estado autonómico que predica nuestra Constitución.

Prueba de ello son las continuas reformas introducidas por el legislador estatal en la normativa financiera local a partir de la Constitución de 1978. A lo largo de esa trayectoria de reformas legislativas, cabe distinguir dos periodos cuyo punto de inflexión se sitúa en la aprobación de la Ley Reguladora de Haciendas Locales en 1988. Hasta la entrada en vigor de esta ley, el sistema financiero local (si es que se podía hablar formalmente de sistema) se encontraba fuertemente impregnado del centralismo que presidía el régimen preconstitucional. De modo que, aunque se adoptaron diversas reformas legislativas que realizaban concesiones, lo cierto es que se incumplía notoriamente el mandato de autonomía financiera local que ampara nuestra carta magna. Todas estas reformas, parciales, asistemáticas y tan apresuradas que a veces restablecían medidas derogadas recientemente, resultaron infructuosas, acaso porque no existía una decidida voluntad de diseñar un verdadero sistema de financiación local basado en la

autonomía y suficiencia financieras o, admitiéndose la necesidad de un nuevo sistema desde muchos sectores, su puesta en práctica debió esperar por la prioridad que se dio, desde un primer momento, a la construcción de las Comunidades Autónomas y, por ende, a la financiación de sus Haciendas.

Una vez culminada y vigente la ley básica de régimen local, que abordó el tema competencial pero pospuso a una ley posterior la financiación del sistema, se promulgó la Ley Reguladora de las Haciendas Locales en 1988, con la que se ponía fin a este largo periodo de transitoriedad. La propia ley se autoproclamó cumplidora del mandato constitucional al establecer como nota caracterizadora, en su vertiente material, «...la ordenación de un sistema financiero encaminado a la efectiva realización de los principios de autonomía y suficiencia financiera»²⁶⁹.

La ley, que es la actualmente vigente en forma de Texto Refundido aprobado mediante Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, cumple formalmente con las previsiones constitucionales, reconociendo a lo largo de su articulado los principios de autonomía y suficiencia financieras, y diseña, por primera vez en la historia del régimen local, un verdadero sistema de financiación para nuestras Corporaciones locales.

A este cumplimiento formal, no obstante, hay que objetarle el mantenimiento de algunos controles en la gestión económica local, especialmente en materia de disposición patrimonial y acceso al endeudamiento, que ya no ostenta en exclusiva el Estado como antaño, también participan de ellos las Comunidades Autónomas. Aunque la jurisprudencia del Tribunal Constitucional ha legitimado los mismos, declarándolos compatibles con el ejercicio autónomo de funciones, en ellos se puede apreciar una herencia del sistema centralista al que se han visto sometidas las Haciendas locales durante gran parte de su historia. Este recelo, o desconfianza, hacia los gestores locales (recelo que heredan, en general, las normativas autonómicas que han regulado sobre la materia), impide proclamar con plenitud un modelo autonómico de financiación, al menos en el grado con el que se ha abordado el modelo diseñado para las Comunidades Autónomas.

En la misma dirección contraria hace fuerza el principio de reserva de ley que afecta a la materia tributaria, que termina de hacer a las Haciendas locales una institución inevitablemente dependiente de la voluntad del legislador estatal y, en

²⁶⁹ Exposición de Motivos II de la Ley 39/1988, de 28 de diciembre.

menor medida, del autonómico. Por cierto, ambas circunstancias condicionan la evolución de la Hacienda local española, además de por su propia voluntad, en función de las tendencias presentes en cada momento en la Administración Estatal y Autonómica.

En lo que afecta a su aplicación material, transcurridos casi diecisiete años desde su entrada en vigor, la ley se ha mostrado insuficiente para sacar a las Haciendas locales españolas de la crisis financiera permanente en la que se encuentran envueltas.

Las numerosas reformas introducidas en la Ley en los últimos años, todas ellas con la intención de dotar de mayores recursos y/o autonomía a las Haciendas locales (en especial la operada por la Ley 51/2002, por su profundidad y extensión), son muestra de la debilidad del sistema originario de la ley y, aunque muestran una decidida voluntad y esfuerzo de superar esta situación tanto por la Administración General como por la Administración Local (en mucha menor medida por las Administraciones autonómicas), al cabo del tiempo han resultado insuficientes, manteniéndose la difícil situación económico-financiera local, y en particular, la municipal.

De ahí las continuas reivindicaciones que desde el ámbito local se realizan, con unanimidad, demandando la reforma del modelo actual, cuando no un nuevo modelo de financiación local, que se base en una auténtica autonomía financiera que, a su vez, pueda conducir a la suficiencia de recursos. Reivindicaciones que, además de estar legitimadas por criterios de justicia, solidaridad y equilibrio territorial, están amparadas jurídicamente en el ordenamiento constitucional. Y es que, la Constitución Española no sólo garantiza las Haciendas locales como institución personificada, sino que establece que estas deberán disponer de recursos suficientes en relación con los fines a los que deben atender, por lo que es reivindicable, invocable en sede judicial, y jurídicamente legítimo, exigir al Estado y, en menor medida, a la Comunidad Autónoma respectiva (responsables de garantizar este derecho), que establezcan una regulación de las bases del régimen económico-financiero que garantice la cobertura de los servicios públicos exigibles por el propio sistema legal a las Entidades locales. Esto hace las reivindicaciones de mayor dotación financiera que se demandan desde el mundo local, no sólo justas, también amparada jurídicamente por el ordenamiento actual.

Quizá el fondo del asunto se centre en la escasa virtualidad jurídica del principio de suficiencia como principio rector de las Haciendas locales. Un principio, por otro lado, no conocido en otros ámbitos financieros (quizá por las distorsio-

nes que provoca su proclamación en los formulados de la actividad financiera general), y que, por su “rareza” en el orden jurídico, mantiene fricciones con los otros principios configuradores de las Haciendas locales.

Además, el principio de suficiencia es de por sí un principio abstracto, que necesita estar encadenado y definido en relación con los servicios y actividades que ampara. Esto conduce, pues, a abordar la suficiencia de las Haciendas locales, y con ella de todo el sistema financiero, conjuntamente con el debate sobre las competencias que deben prestar los Entes locales.

Tampoco la aparición de las Comunidades Autónomas –nuevas “invitadas” al proceso de construcción financiera local– ha contribuido a mejorar el sistema. La Constitución apunta un sistema básico de fuentes de financiación entre las que están la participación en los tributos del Estado –que constituyen, en muchas ocasiones, el verdadero sustento de muchas Haciendas locales–, y la participación en los tributos de las Comunidades Autónomas que, salvo excepciones, no han atendido el mandato constitucional, incumpliendo con un deber propio y, simultáneamente, vulnerando el derecho de los Entes locales a disponer de una hacienda solvente. Entendemos, además, esta dejación de funciones, susceptible de amparo constitucional, al igual que otras demandas que se realizan desde el mundo local, aunque la estrategia reivindicativa, por ahora, se ha mantenido en el debate público.

Se impone pues una revisión integral, acaso mejor una nueva construcción, del sistema de financiación local, en el que se prevea la suficiencia ponderada de medios de dichas Entidades en relación con las actividades y servicios que prestan, y se profundice en la autonomía financiera local.

En este momento, más que en cualquier otro, se justifica esta necesidad. Las Haciendas locales, como conjunto, pasan por un momento crítico “de transición” al existir decisiones de Estado que pueden modificar ampliamente su estatus, como es la culminación de los trabajos para la redacción del “Libro Blanco para la Reforma del Gobierno Local” que debería desembocar en una nueva ley de Gobierno y Administración Local; el replanteamiento del papel que a futuro deben jugar tanto las grandes ciudades y sus áreas de influencia (después de su separación del régimen general a través de la Ley de Medidas para la Modernización del Gobierno Local), como las Diputaciones Provinciales, Cabildos y Consejos Insulares; así como la materialización de los pactos locales autonómicos, una vez finalizado el traspaso de competencias desde el Estado a las Comunidades Autónomas; pero sin olvidar, por otra parte, que estos nuevos entornos de

competencias y financiación, para que tengan el alcance deseado, deberán ir acompañadas de las necesarias adaptaciones en la organización de las Corporaciones locales, de manera que la prestación de servicios se mejore en aras de una gestión más eficiente y eficaz, en un entorno dinámico, tecnológico, de estabilidad presupuestaria y de rebajas impositivas. Gran parte de estos cambios que pudieran afectar a los pequeños Ayuntamientos, deberían impulsarse desde las Diputaciones Provinciales, Cabildos y Consejos Insulares, como niveles de promoción del equilibrio intraterritorial, y/o desde los niveles territoriales intermedios (Mancomunidades, Comarcas o Áreas Metropolitanas) cuyo papel supramunicipal está aún por desarrollar.

B. HACIA UN NUEVO MODELO DE FINANCIACIÓN LOCAL: PRINCIPIOS INSPIRADORES Y LÍNEAS DE AVANCE FUTURO

Aceptada la necesidad y la conveniencia de hacer un replanteamiento de los postulados financieros de la Hacienda local española, procede definir los principios que deben inspirar la reforma (y que podrían informar las futuras modificaciones legislativas), y determinarse posibles líneas de financiación diferentes a la imposición tradicional, que tengan la menor repercusión posible en los ciudadanos, máxime en un entorno de huida de la imposición directa.

El debate, incluso el propio proceso de revisión del nuevo modelo de financiación local, hoy en día ya se encuentra abierto. En el Acuerdo de 18 de julio de 2005, suscrito por el Ministerio de Economía y Hacienda, en representación del Gobierno de la Nación, y por la Federación Española de Municipios y Provincias, y tras el oportuno debate sobre las prioridades a abordar de manera inmediata en relación con la suficiencia financiera de la Administración Local, se alcanzaron tres compromisos que repercuten decididamente en la financiación local. Los dos primeros afectan, respectivamente, a la compensación adicional por la exención parcial del IAE, y al estudio del coste de los denominados servicios "impropios", y en el tercero, sin duda el de mayor trascendencia y proyección, se acordó la creación de la Comisión técnica bilateral Gobierno-FEMP en materia de financiación local al objeto de abordar el estudio sobre la revisión del modelo de financiación local (prestando especial atención a las necesidades y situación financiera de los Municipios con población inferior a 20.000 habitantes), si bien, se supedita su eventual reforma al nuevo ámbito competencial que establezca el actual "Libro Blanco para la Reforma del Gobierno Local" que, previsiblemente, acabe en una nueva Ley sobre el Gobierno y la Administración Local.

En desarrollo del citado acuerdo, desde el Gobierno de la Nación se ha adquirido el compromiso de vincular la reforma de la financiación local con la prevista reforma autonómica, como procesos simultáneos²⁷⁰. Asimismo, en el seno de la FEMP, se ha llevado a cabo un estudio sobre el coste que podría significar la prestación de servicios impropios (o gastos de suplencia) que realizan los Entes locales españoles en sustitución de funciones y servicios de otras Administraciones Públicas²⁷¹. Este estudio ha desembocado en la aprobación por el pleno del Senado de una moción en la que se insta al Gobierno de la Nación a la creación de un fondo de compensación para los gastos que asumen los Entes locales sin ser de su incumbencia²⁷².

1. Principios inspiradores

Sin ánimo pretencioso, a continuación se proponen algunos principios o pautas generales, que al mismo tiempo son conclusiones del estudio aquí abordado, que pudieran inspirar la futura revisión de la Hacienda local española.

- El estudio sobre las necesidades financieras de los Entes locales debe realizarse necesariamente unido a la determinación de las competencias que prestan los Entes locales. Pero no sólo a las competencias legalmente exigibles y reconocidas formalmente a las Entidades locales, también a las denominadas competencias o servicios “impropios”, determinados por el conjunto de actividades y servicios que prestan, de hecho, los Entes locales, y cuya competencia pertenece o debiera pertenecer a otra Administración Pública.

²⁷⁰ En el encuentro institucional mantenido el 2 de marzo de 2006 entre el Presidente del Gobierno y el Presidente de la FEMP, a propuesta de este órgano de representación local, se asumió la revisión del sistema de financiación local como un compromiso a iniciar con la mayor urgencia, y la necesidad de hacerlo coincidir con la anunciada reforma del modelo de financiación autonómica.

²⁷¹ El mencionado estudio concluye que el peso relativo del gasto impropio local podría situarse en torno al 26,7% del gasto total que actualmente realizan las Corporaciones locales, lo que podría significar alrededor de 4.200 millones de euros a favor del subsector local.

²⁷² La moción fue propuesta por el Presidente de la Comisión de Entidades Locales de la Cámara Alta, actuando en nombre del grupo Entesa Catalana de Progrés, y traducida en una enmienda transaccional firmada por todos los grupos parlamentarios, con excepción del Grupo Popular. Mediante el mencionado acuerdo, el Senado insta al Gobierno de la Nación a que realice, en el corriente periodo de sesiones, un estudio para determinar cuáles son los gastos impropios en cuestión, cuál es su costo, y cuáles sus posibles vías de financiación; y reivindica que dicho estudio cristalice en la creación de un fondo destinado a compensar los gastos de suplencia.

Con ello, además de realizarse una valoración más justa del coste de los servicios y actividades locales, se da cumplimiento al contenido de la Carta Europea de Autonomía Local (cuyo artículo 9, dedicado exclusivamente a las Haciendas locales, debiera acogerse íntegramente aprovechando las futuras reformas legislativas), que en su momento ya optó por el principio de adecuación en lugar de el de suficiencia *stricto sensu*, que tiende a buscar la suficiencia en relación con el haz de competencias que, en cada momento, ostenten los Entes locales. Se trata de un principio de un corte realmente progresista y clarividente, puesto que está concibiendo el sistema financiero local como un sistema vivo, que debe ser lo suficientemente autónomo (automático) como para evitar desajustes con las propias necesidades de los Entes locales. Esta flexibilidad se debe alcanzar mediante los recursos provenientes de otras Administraciones (por ejemplo a través de una participación variable en los tributos del Estado y de la Comunidad Autónoma, que aumente por tramos competenciales y no sólo por el criterio aséptico de la población, o mediante subvenciones finalistas que cubran el nuevo o mayor servicio), dado que tienen por objeto atender servicios que dejan de ser prestados por las Administraciones subvencionantes.

- Como ya se ha anunciado, debe profundizarse en la flexibilidad del sistema financiero, aumentando los márgenes de decisión (especialmente en materia tributaria) del Gobierno local sobre la determinación de sus recursos, tanto de la capacidad de recaudación de cada uno de ellos en concreto, como de su libre elección entre una “lista” de recursos potenciales extraordinarios, salvando la unidad e igualdad del sistema tributario en todo el territorio nacional. Esto, no sólo permite a las Haciendas locales adaptarse a las necesidades del momento, acompasando en cada momento sus ingresos y sus gastos, también desarrolla el principio de autonomía financiera en un entorno cada vez más favorable a la gestión autónoma. Se trata, pues, de construir un sistema de financiación local de una naturaleza suficientemente diversificada y evolutiva como para permitir seguir, en la medida de lo posible, y en la práctica, la evolución real de los costes del ejercicio de sus competencias.
- El sistema propuesto por la Ley de Haciendas Locales se mostraba, originariamente, como un sistema único, con independencia de la dimensión y características particulares de cada Municipio o Ente local, salvo las excepciones obligadas de los territorios forales, y unos regímenes especiales para Madrid y Barcelona y para los pequeños Municipios que aún no han llegado a desarrollarse. Sin embargo, la previsión de un sistema de organización y funcionamiento diferenciado para las grandes ciudades (introducido por la mencionada

Ley 57/2003, de 16 de diciembre); la reciente aprobación de la Carta Municipal de Barcelona que acepta la existencia de reglas especiales de financiación para esta ciudad; y, especialmente, la reforma introducida por la Ley 51/2002 en la participación local en los tributos locales a favor de un sistema diversificado, reabren el debate entre el sistema plural o la unidad del sistema financiero local, particularmente para los Municipios. Hoy en día la regulación de las Haciendas locales en España se encuentra en la encrucijada entre un sistema y otro, si bien parece más lógico pensar que, una vez abierta la brecha de la diferenciación local, no hay vuelta atrás. Además, el régimen local español es rico y plural, mucho más que el autonómico (de menor tradición histórica), por lo que resulta insostenible no atender al hecho diferencial de las grandes aglomeraciones urbanas, con más capacidad de gestión (que debiera estar amparada por mayor grado de autonomía), o de los Municipios de reducida dimensión, en los que la dependencia de las transferencias de otras Administraciones se convierte en vital. Apostamos, pues, por un sistema competencial diferenciado en función de los tramos de población, y de otras circunstancias socioeconómicas (como la explosión demográfica estacional, o la especial expansión urbanística del Municipio), y, con él, de un modelo financiero que, respetando un marco común, especialmente en materia tributaria, se complete con varias opciones (no más de cinco o seis para evitar el atomismo o sistema “a la carta”) atendiendo al tramo en el que se sitúe el Municipio (para esto podría ser válida la técnica de una ley básica o de una ley marco). Entre estas diferenciaciones deben estar, necesariamente, las de las grandes aglomeraciones urbanas (especialmente los Municipios de Madrid y Barcelona, cuyo tratamiento diferenciado ya se ha iniciado con la aprobación, para esta última, de la Carta Municipal de Barcelona, a la que ha seguido su Ley de Régimen Especial, y la mención que realizan a los “gastos de capitalidad” y a la financiación de infraestructuras de amplia proyección²⁷³); la de los Municipios de reducida dimensión; y la de las Entidades de ámbito territorial inferior al Municipio, cuya falta de autonomía financiera contrasta con la relativa autonomía funcional y competencial de las que le dota el legislador estatal, lo que hace aconsejable acompasar una y otra legislaciones. Un último tramo, podría referirse a los Municipios que son objeto de aplicación de la Ley de Medidas para la Modernización del Gobierno Local.

²⁷³ Concreción de la Carta Municipal Barcelona es la flamante Ley 1/2006, de 13 de marzo, del Régimen Especial del municipio de Barcelona, en la que se justifican una serie de especialidades competenciales del Ayuntamiento de Barcelona (en materias tales como viviendas de protección pública, telecomunicaciones, declaración de bienes de interés cultural radicados en la ciudad, movilidad urbana, seguridad ciudadana o “justicia de proximidad”) y, con ellas, un régimen financiero especial para el Ayuntamiento, al que se dedica el Título IV de la Ley (cuyo contenido ya ha sido comentado en nota anterior).

- En un sistema centralista, el peso de la financiación externa (participación en los tributos estatales y autonómicos, transferencias y subvenciones de otras Administraciones) es mayor que el procedente de la financiación endógena, determinada por los recursos propios. Un sistema que profundice en la autonomía local debe confiar en “la mayoría de edad” de los Entes locales españoles, y procurar la solvencia sobre la prioridad de los recursos propios, relegando la financiación externa al complemento que garantice la suficiencia financiera. Esta teoría se fundamenta mejor cuanto más se diversifique el sistema financiero local, de modo que la explotación de los recursos propios debería ser superior en las grandes Corporaciones, con mayor capacidad de gestión y con más materia imponible, que en las pequeñas, donde el escaso “activo” tributario ni siquiera llegar a cubrir el coste de los servicios públicos “vitales”, ni mucho menos de los demandados en el actual Estado de bienestar social.
- La conclusión anterior conecta con el principio de “corresponsabilidad financiera local”: en un Estado autonómico, la financiación local es responsabilidad conjunta de las tres Administraciones implicadas: Estatal, Autonómica y Local. En los últimos años la preocupación mayor por esta cuestión la ha mostrado el Estado, quizá porque a él le incumbía la realización efectiva de los principios constitucionales, y por la propia “dependencia estatal” al que conduce el sistema actual. Por su parte, la mayoría de las Comunidades Autónomas se han desentendido de este proceso considerando la financiación local como una “responsabilidad de Estado”. Sin embargo, el Estado autonómico actual se encuentra en fase avanzada de desarrollo, y la transferencia de recursos y competencias desde el Estado hacia estos niveles territoriales está próxima a su culminación²⁷⁴. En el contexto actual de reforma de los Estatutos de Autonomía, resulta oportuno incluir la financiación local también como un compromiso de realización autonómica, al que sigan el desarrollo de los pactos autonómicos locales (al igual que se ideó en el binomio Estado-Entes locales en 1999) y el cumplimiento, por fin, de la participación local en los tributos de la Comunidad Autónoma respectiva, sacando del ostracismo este mecanismo constitucional. Por último, los Gobiernos locales deben asumir su rol de instituciones no dependientes, asumiendo el coste público de subir la presión

²⁷⁴ Piénsese al respecto que, admitiendo los datos que maneja el propio Ministerio de Economía y Hacienda (según manifestaciones del ministro competente evacuadas mediante comparecencia ante el Senado, en diciembre de 2005), las Comunidades Autónomas participan con un 35% en el gasto público global, frente al 13% de los Ayuntamientos; y al 20% del propio Estado.

fiscal para mantener y/o ampliar los servicios que prestan. En buena parte, el abuso de la financiación dependiente ha hecho, hasta ahora, que las Corporaciones locales aprecien, sólo parcialmente, el coste de mantenimiento de algunos servicios a los que se han lanzado precipitadamente; y que muchas de ellas encontraran más ventajas en la cultura de “depender” (más cómoda), que en la de “emprender”. En definitiva, se hace necesario, también, la gestión responsable por los gestores locales.

- El nuevo modelo de financiación local debe huir de la existencia de controles puntuales por los órganos estatales y/o autonómicos o, al menos, reducirlos a la mínima expresión. Hoy en día no tienen sentido el control apriorístico de los actos de disposición patrimonial o de las limitaciones de acceso al crédito público más allá de las que impongan la política de estabilidad presupuestaria y, en general, de control de la deuda pública. Todavía se justifica menos en las grandes Corporaciones, donde las operaciones patrimoniales, las urbanísticas en particular, se están mostrando como eficaces para financiar las inversiones locales.
- La actual Ley de Haciendas locales sienta como regla general la desafectación de los recursos locales, pero mantiene excepciones que afectan, básicamente, a los recursos procedentes de su patrimonio, de subvenciones finalistas, de la actividad urbanística y de las operaciones de crédito. Estas afectaciones ocasionan, en gran medida, trastornos y desnivelaciones presupuestarias y financieras, “bloquean” la capacidad de gestión local, y empujan a los gestores locales a su elusión en masa, con los riesgos jurídicos que ello entraña. Y es que, realmente, carece de sentido que un Ayuntamiento en expansión urbanística atesore recursos en su patrimonio municipal, mientras paga a sus proveedores a meses vista o, peor aún, se encuentra con dificultades para atender sus gastos de personal y mantenimiento ordinario de sus servicios y actividades.
- Como complemento de lo anterior, la subvención finalista, utilizada con abundancia en los últimos años (especialmente por algunas Comunidades Autónomas), se ha mostrado como un recurso inválido para la solvencia de las Haciendas locales, e ingerente en la actividad del ente subvencionado. Además de fomentar el “paternalismo público” (para algunos el “clientelismo”) que tan alejado se encuentra de la autonomía local, ha provocado la aparición en cadena de equipamientos locales o el establecimiento de servicios públicos nuevos en Municipios cuyas Corporaciones carecían de recursos para completar la cofinanciación o, peor aún, para mantener el funcionamiento ordinario de la

instalación y/o del servicio. Su aparición, pues, en el sistema local de fuentes financieras debe ser esporádica y excepcional.

- Debe reformarse el sistema compensatorio por introducción de beneficios fiscales en la normativa estatal, en dos sentidos: procurando un mayor margen de decisión al establecimiento de beneficios por los Entes locales, estableciendo incluso un sistema de “lista abierta” que les permita realizar política fiscal local y cumplir con fines de parafiscalidad, y concretando la fórmula para determinar el importe compensatorio, de modo que se eviten situaciones como las recientemente vividas con ocasión de la reforma del IAE.
- Paralelamente a la mejora del sistema financiero local, la normativa de gestión local debe imponer controles e indicadores de gestión que tiendan a la eficacia y la eficiencia en la prestación de servicios públicos locales. La regulación presupuestaria y del gasto público ya no concibe la ejecución del gasto público al margen, no ya del principio de legalidad, también de los denominados principios de buena gestión financiera: eficacia, economía y eficiencia. Además, una gestión eficiente en la actividad recaudatoria aportara mayores recursos al sistema. Esta gestión eficiente pasa por que calen, también en el ámbito local, los procesos de elaboración de las políticas públicas construidos por la Ciencia de la Administración y, con ellos, la cultura de la planificación económica y financiera.
- En cuanto a la gestión financiera, todas las prácticas expuestas anteriormente evidencian un proceso paulatino de “importación” de los usos y costumbres del tráfico mercantil propio del Derecho privado (especialmente del ámbito bancario), que la dinámica financiera ha mostrado y muestra como herramientas perfectamente aptas y adecuadas para una gestión eficaz de la tesorería local, pero que no han sido formalmente reconocidas como instrumentos válidos en la legislación local, por lo que se impone una revisión normativa que adopte, y regule, estas técnicas, y que sirva de referencia común. Hasta tanto, se hace recomendable el uso de la potestad reglamentaria local para dar cobertura, y reglamentar, estos instrumentos financieros.
- Tampoco la actual regulación de la tesorería local permite la consecución del equilibrio financiero de la Entidad local, y la optimización de los recursos financieros locales, presentando serias limitaciones respecto a la regulación de la planificación financiera. Así, el TRLHL sólo acoge, de modo expreso, el plan de disposición de fondos, como instrumento de mera ordenación en el tiempo de los pagos. Sin embargo, este instrumento necesita complementarse con lo

que se ha denominado “Presupuesto de Tesorería”, entendido como una herramienta integral de planificación financiera, por lo que convendría extender con carácter preceptivo al ámbito local un instrumento de esta naturaleza (al igual que ha hecho la actual Ley General Presupuestaria en el Estado con el denominado presupuesto monetario).

- Por último, aunque no con menos preferencia, en este proceso deben observarse en igual medida las formas y procedimientos. En cualquier proceso negociador sobre financiación local, se hace necesaria la participación y compromiso de todos los actores intervinientes, e interesa el consenso de las partes implicadas, entre otras cosas, para asegurar la aceptación posterior del sistema. Esto, además de resultar conveniente, también es obligado si atendemos al derecho que sienta la Carta Europea de Autonomía Local para las Entidades locales de ser consultadas sobre las modalidades de adjudicación a éstas de los recursos redistribuidos.

2. Nuevas líneas o yacimientos de avance futuro

Además de estos principios inspiradores de la revisión del sistema financiero local, en los últimos años han empezado a aparecer en el panorama local una serie de “yacimientos” de recursos, o propuestas alternativas a la financiación tradicional, importados la mayoría de las ocasiones del tráfico privado, que junto a las materias impondibles que actualmente no se explotan por la tributación local, se presentan como líneas de financiación local de futuro. Algunas de las medidas y “activos” que a continuación se proponen, podrían tomarse en consideración en el estudio previo a la revisión del sistema financiero local, ya sea de modo individual, ya de modo colectivo, puesto que algunas de ellas resultan opciones no sólo compatibles, también complementarias entre sí.

Los recargos tributarios. Resulta constitucionalmente posible, y legalmente amparado (la Ley de Haciendas Locales recoge expresamente esta posibilidad para su imposición sobre los impuestos autonómicos o de otra Entidad local en los casos en los que así lo prevea la normativa autonómica) el establecimiento de recargos locales sobre otros tributos, siempre que exista una ley habilitante (estatal o autonómica, según proceda). Además, la figura del recargo tributario ha

sido utilizada en el régimen financiero local precedente²⁷⁵, y en el actualmente vigente (recargo provincial sobre el IAE). Estos recargos podrían recaer sobre los tributos del Estado o sobre los tributos de las Comunidades Autónomas (en alguno de los proyectos que se barajaron para aprobar en su día las Bases de la Administración Local se preveían recargos sobre los impuestos autonómicos), incluso de otros Entes locales²⁷⁶ (esto último podría resultar especialmente adecuado para las Entidades de ámbito territorial inferior al Municipio, respecto de los tributos del Municipio matriz).

Se trata de una figura –financiera más que tributaria– que facilita, teóricamente, la recaudación del recurso, en cuanto su gestión es realizada por el Ente titular del crédito tributario (ventaja que se multiplica por cuanto la capacidad recaudatoria del Estado o la Comunidad Autónoma suele ser superior a la del Ente local por disponer de más medios para ello, y por las propias ventajas que demuestran las economías de escala). Estos recursos pueden ser, también, una vía adecuada de financiación y de corrección financiera de desigualdades entre Municipios. En contra, se ha opinado sobre ellos que favorecen principalmente a los Entes locales más ricos, y con mayores recursos en manos de los ciudadanos; que se soportan con mucha resistencia por los contribuyentes a medida que la carga del tributo es mayor y aumenta la tensión fiscal; y que coartan la autonomía financiera local.

La participación en los tributos de las Comunidades Autónomas. Como ya se ha anunciado, la participación en los tributos autonómicos no sólo es un recurso enumerado en el sistema de fuentes que cita el TRLHL, constituye un verdadero derecho constitucional de los Entes locales que aún no se ha desarrollado. El carácter corriente de este recurso (que le permite financiar cualquier tipo de gasto), y el aumento progresivo del volumen de recursos públicos gestionados

²⁷⁵ La Ley 24/1983, de 21 de diciembre, de medidas urgentes de saneamiento y regulación de Haciendas Locales permitió a los Ayuntamientos, potestativamente, establecer un recargo en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

²⁷⁶ Véase al respecto, la propuesta de recargo sobre el IBI para zonas comerciales incluida en la moción aprobada por el Pleno del Congreso de los Diputados, a propuesta del Grupo Parlamentario de Izquierda Republicana (BOCG, Congreso, Serie D, núm. 178, de 1 de abril de 2005). A iniciativa de este mismo grupo parlamentario, la Comisión de Economía y Hacienda del Congreso de los Diputados aprobó, el día 19 de octubre de 2005, una proposición no de ley mediante la que se insta al Gobierno a establecer, en el marco de la futura modificación de la Ley de Haciendas Locales, los requisitos adecuados para hacer efectivo el recargo del 50% (o el que se determine en la prevista modificación) sobre la cuota líquida del Impuesto sobre Bienes Inmuebles, en aquellos de uso residencial que se encuentren desocupados con carácter permanente.

por las Comunidades Autónomas, convierte a éste en un instrumento imprescindible en la remodelación del sistema financiero local.

Mayor aprovechamiento de los recursos urbanísticos con mayor autonomía en la gestión urbanística. Como se ha razonado en este estudio, la mayor parte de la tributación local repercute, directa o indirectamente, en la propiedad inmobiliaria, pudiendo decirse que constituye la principal fuente abastecedora de recursos locales. Concretamente, la clasificación del suelo municipal produce como efecto inmediato un aumento real de los inmuebles afectados, que se traduce en aumento, también real, de los recursos propios del Ayuntamiento. Además, este aumento de tributación es siempre menor que el incremento patrimonial de los propietarios, promotores y/o constructores, por lo que existe margen o “recorrido” tributario para aumentar la presión tributaria en este campo. Podría incluso recuperarse para las Haciendas locales una figura similar al desaparecido Impuesto sobre Solares que grave específicamente los solares pendientes de construcción. En todo caso, esta medida, como otras muchas, requiere una conexión entre la redefinición de competencias de los Entes locales y la financiación local.

La liberalización de los recursos locales. Ya se han expuesto en el apartado precedente los inconvenientes que plantea para los gestores locales la afectación de recursos (especialmente los derivados de la actividad urbanística y patrimonial) que, frecuentemente, acaban eludiendo el mandato jurídico. Estas afectaciones, aunque resulten excepcionales en la legislación financiera y presupuestaria, bloquean la actividad económica local impidiendo, en ocasiones, superar situaciones de déficit presupuestario y financiero. Abogamos, por tanto, por la flexibilización de la normativa (particularmente de la autonómica) que, acorde con el principio de autonomía local, deje en manos de los Ayuntamientos respectivos la afectación de este recurso.

Redimensión de la materia tributaria local. Hay campos en los que todavía no ha “entrado” decididamente la tributación local y que, además de suponer importantes resultados recaudatorios, pueden contribuir a finalidades parafiscales. Nos referimos a figuras como el gravamen sobre pisos y edificios desocupados; las tasas ecológicas contra contaminaciones acústicas o medioambientales; el gravamen sobre instalaciones de riesgo público; el gravamen sobre colocación de

anuncios publicitarios²⁷⁷; las tasas sobre establecimientos turísticos; las tasas “globales” sobre grandes compañías suministradoras (gas, luz, telefonía móvil y fija) o sobre aglomerados financieros con extensión nacional (como entidades de crédito y compañías aseguradoras o avalistas); o los cánones progresivos sobre grandes concesionarios de servicios públicos (explotadores de autopistas, de estaciones de servicio, y de otras infraestructuras hidráulicas o ferroviarias). Además de esto, también se han levantado voces reivindicando el restablecimiento del IAE, puesto que la exención introducida en la reforma última del impuesto es recesiva.

Otro campo en el que aún no participan directamente los Entes locales es en el de la imposición indirecta sobre hidrocarburos, tabaco y alcohol, cuyas tendencia es la de ir supliendo poco a poco el “hueco” que dejan la rebajas impositivas sobre impuestos directos. En cualquier caso, todas posibles medidas fiscales pasan por la necesaria armonización y coordinación del sistema tributario general para evitar supuestos de doble imposición.

Aumento de la eficacia en la gestión recaudatoria. No sólo se trata de poner más recursos en manos de los Entes locales, también de que estos los rentabilicen al máximo. Los bajos niveles de recaudación municipal, especialmente por la infrautilización del procedimiento ejecutivo de cobro, necesitan de un conjunto de medidas, muchas de ellas en manos de los propios Entes afectados, que incrementen la eficacia recaudatoria. Junto a las medidas organizativas y funcionales que pueden adoptar las propias Corporaciones locales, interesa que la normativa tributaria local profundice en técnicas como la colaboración interadministrativa tributaria; introduzca indicadores en la gestión recaudatoria; flexibilice la forma subjetiva o modo de prestación de este servicio por el Ente local, dando más participación a la iniciativa privada; extienda la figura de los colaboradores (que tan buen resultado han dado en la práctica tributaria); o adopte la creación de tribunales o jurados económico-administrativos de ámbito provincial o similar, que agilicen la gestión.

Redefinición del papel de los niveles territoriales intermedios. Las Entidades supramunicipales, en particular las Diputaciones Provinciales, se encuentran en

²⁷⁷ Sobre su legitimidad, puede consultarse la sentencia del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Europea, de 17 de febrero de 2005.

un momento crítico en el que necesitan redefinir sus funciones para determinar el papel que han de jugar a futuro en el nuevo contexto local.

Por lo que respecta a la financiación específica de estos Entes territoriales, su actual dependencia casi exclusiva de la financiación externa podría recomendar la introducción de mayor financiación propia a través de nuevas figuras tributarias (incluso impositivas) de ámbito provincial o comarcal. No obstante, esta alternativa pasa por la armonización del sistema tributario general y, aún más, por la redefinición de su papel en el panorama local. En este nuevo papel, los niveles intermedios deben centrar su atención y su cooperación en la asistencia a los Municipios de reducida dimensión, donde la insuficiencia de recursos es mayor.

En lo que afecta a las Entidades supramunicipales no territoriales, se están mostrando como fórmulas válidas para abaratar costes en la prestación de servicios de dimensión supramunicipal, por lo que entendemos que su tendencia debe ir más por la vertiente de la gestión eficiente del gasto, que por revisar su sistema de financiación, con las perturbaciones que ello conlleva.

Las nuevas fórmulas de financiación. La generalización de infraestructuras y servicios públicos de amplia dimensión (especialmente de nuevas vías de comunicación, de grandes obras hidráulicas y de los servicios adyacentes a las mismas) ha sido una constante en los últimos años, especialmente concerniente a los grandes Municipios. Este tipo de obras y servicios presentan la particularidad de necesitar una fuerte inversión inicial y de que su rentabilidad económica y/o social se muestra a largo plazo. Por ello, el mercado financiero y las nuevas formas de contratación administrativa han buscado, y ofrecido, nuevas fórmulas de financiación que tengan en cuenta estas circunstancias. Entre ellas merecen destacar el sistema de titulación de activos (previsto en la nueva Ley Reguladora de Concesión de Obras Públicas), que permite instrumentar derechos de crédito que figuran en el activo del cedente, incluso derechos de crédito futuros, mostrándose como opciones atractivas para los inversores locales y para el propio Ente promotor; la tarifa de infraestructura y el “peaje en la sombra” (como modelos de copartición público/privada del gasto en inversión pública); la financiación cruzada (que otorga la concesión al postulante que más inversión oferte en infraestructura complementaria no tarifada); la cesión de derechos de explotación futura al contratista sobre el uso de la infraestructura y/o sobre los servicios adyacentes como parte de pago del importe de la inversión; o la cesión de derechos de edificación y superficie futuros sobre parte adyacente a una obra de utilidad pública.

Estas variantes de financiación se complementan con la utilización de modalidades de préstamos ofrecidos por el mercado financiero, más soportables para la capacidad financiera local, como el contrato de obra bajo la modalidad de abono total del precio o “modelo alemán”; el arrendamiento financiero; la emisión de obligaciones; o los créditos participativos.

Nueva gestión del gasto público local. Paralelamente a la revisión del sistema financiero local, aunque de modo separado, la normativa presupuestaria local debe recoger los postulados de la nueva legislación presupuestaria, donde la economía, la eficacia y la eficiencia del gasto público merecen ahora la misma atención que su legalidad. Entre otras medidas, se trataría de introducir indicadores de gestión en los servicios y actividades locales que permitan conocer su rendimiento para, en su caso, modificar la prestación del servicio o de la actividad, o suprimirlo cuando no se trate de un servicio esencial para la comunidad. Para esto, quizá, resultara conveniente en el futuro bifurcar la legislación económica local en dos ramas: la financiera, y la presupuestaria y del gasto público local.

Se impone, en definitiva, la necesidad de una ley de financiación de las Entidades locales que sienta un nuevo modelo de financiación local, o, cuando menos, la revisión del sistema vigente, máxime en el contexto actual de previsibles reformas de la financiación autonómica y de revisión de los estatutos en muchas Comunidades Autónomas, que permita sacar a las Haciendas locales españolas del contexto tradicional de pseudo autonomía financiera y de insuficiencia de recursos.

| BIBLIOGRAFÍA

ALARCÓN GARCÍA, G.: “La autonomía financiera y el presupuesto general de los Municipios”; Tesis Doctoral, Universidad de Murcia. 1994.

ALARCÓN GARCÍA, G. y BENITO LÓPEZ, B.: “Financiación privada de obras públicas”; *Revista de Estudios Locales CUNAL*, nº extra julio. 2000.

ALBINANA CILVETI, C.: “Las ordenanzas fiscales como fuente del Derecho”, en AAVV: *Organización Territorial del Estado (Administración Local)*, vol. I; Instituto de Estudios Fiscales, Madrid. 1984.

“La financiación de las Comunidades Autónomas Vasca y Catalana”; *Revista del Departamento de Derecho Político*, nº 5, UNED. 1980.

ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, C.: “Comentario al art. 133 de la Constitución. Potestad tributaria”; *Comentarios a las Leyes Políticas*, EDERSA, Madrid. 1985.

ALIAGA AGULLÓ, E.: “Reseña de Jurisprudencia: Competencias de las CCAA en la ordenación legal de las Haciendas Locales (Comentario a la STC de 19 de diciembre de 1985)”; *Palau 14*, nº 4. 1986.

ALONSO GONZÁLEZ, L. M.: “La STC 221/1992 en materia del Impuesto sobre Plusvalía: un paso más hacia el distanciamiento del principio de capacidad económica”; *Revista de Hacienda Local*, nº 74. 1995.

- APARICIO PÉREZ, A. y MONASTERIO ESCUDERO, C.: “La imposición local sobre la Renta, Análisis jurídico y económico. Estimación de un caso concreto”, en AAVV: *Organización Territorial del Estado* (Administración Local), vol. I; Instituto de Estudios Fiscales, Madrid. 1984.
- ARNAL SURÍA, S. e IRANZO ALARCÓN, L.: *Los nuevos impuestos municipales y otras exacciones de Derecho público de las Entidades locales*; Siete Grupo Editorial, Valencia. 1990.
- ARNAU BERMA, V. J.: “La gestión Presupuestaria de las Entidades Locales”; *Revista de Presupuesto y Gasto Público*, nº 8. 1992.
- Manual de presupuestos y contabilidad de las corporaciones locales*; Lex Nova, Madrid. 1991.
- BARETTONI ARLERI, A.: *Aspetti finanziari e contabili delle autonomie locali*; Maggioni, Rimini. 1982.
- BAYONA DE PEROGORDO, J. J. y SOLER ROCH, M. T.: *Derecho Financiero*, tomo I; Librería Compás, Alicante. 1989.
- BERN, PH.: “Les aspects financiers de la regionalisation en France”; *Notes et Documentaires*, París. 1974.
- BOSCH ROCA, N.: “El impuesto local de renta: Análisis teórico y aplicación”, en AAVV, *Autonomía y Financiación de las Haciendas Locales*; Instituto de Estudios Fiscales, Madrid. 1982.
- CALVO ORTEGA, R.: “Las ordenanzas fiscales”, en AAVV: *La Reforma de las Haciendas Locales*, tomo I; Lex Nova, SA, Valladolid. 1991.
- “Principios tributarios y reforma de la Hacienda municipal”, en AAVV: *La Reforma de las Haciendas Locales*, tomo I; Lex Nova, S.A., Valladolid. 1991.
- “La reforma de las Haciendas locales”, en AAVV: *La Reforma de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales*, Aranzadi, Pamplona. 2003.
- CAPDEVILA SALVA, J.: “La fundamentación normativa de la autonomía (principios generales) (Los sistemas fiscales múltiples)”; *Revista de Hacienda Autónoma y Local*, nº 36. 1982.

- CARPIO GARCÍA, M.: “El objetivo constitucional de la suficiencia financiera de los Ayuntamientos: situación y perspectivas”; *Revista de Estudios Locales CUNAL*, nº extra julio. 2000.
- CASADO OLLERO, G.: “Extrafiscalidad e incentivos fiscales, la inversión en la CEE”; *Hacienda Pública Española*, nº 96. 1985.
- “Los fines no fiscales de los tributos”; *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, nº 203. 1989.
- El sistema impositivo de las Comunidades Autónomas*; Publicaciones del Instituto de Desarrollo Regional, Granada. 1981.
- “Recargos Locales”, en AAVV: *Manual de Derecho Tributario Local*; Escuela de Administración Pública de Cataluña, Barcelona. 1987.
- “Sistema financiero Local y Justicia Fiscal”, en AAVV: *Organización Territorial del Estado (Administración Local)*, vol. I; Instituto de Estudios Fiscales, Madrid. 1984.
- CASTELLS, A. y FRIGOLA PÉREZ, R.: *Las subvenciones en la financiación de los Municipios: análisis, experiencia comparada y propuestas para el caso español*; Ayuntamiento de Lleida, Lleida. 1986.
- CAZORLA PRIETO, L. M.: *El control de las Corporaciones locales por el Tribunal de Cuentas*; Instituto de Estudios de Administración Local, Madrid, 1982.
- CHECA GONZÁLEZ, C.: “El impuesto sobre tierras infrutilizadas de la Comunidad Autónoma Andaluza”; *Impuestos*, nº 6. 1988.
- “La transgresión de principios constitucionales en aras a conseguir la suficiencia financiera en las Haciendas Locales”; y “La revisión de los actos administrativos tributarios en la esfera local”, en AAVV: *La reforma de las Haciendas Locales*, tomo II; *Lex Nova*, Valladolid. 1991.
- CHECA GONZÁLEZ, C. y MERINO JARA, L.: “Los principios de capacidad económica y de reserva de ley y el Impuesto sobre el incremento de Valor de los Terrenos (Comentarios a la STC 221/1992, de 11 de diciembre)”; *Cónica Tributaria*, nº 67. 1993.
- COBO OLVERA, T.: “La doctrina del Tribunal Constitucional en materia de Precios Públicos y sus consecuencias para la Administración Local”; *Revista de Hacienda Local*, nº 78. 1996.

- COLLADO YURRITA, M. A. y JIMÉNEZ REINA, E.: “La nueva Hacienda Local Española”; *Cuadernos Civitas*, Madrid. 1990.
- D’AMATI, N.: “La autonomía impositiva de los Entes locales en Italia: aspectos históricos y jurídicos”; *Revista de Hacienda Autónoma y Local*, nº 37. 1983.
- D’OCÓN RIPOLL, J.: “Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana”; *Palau 14*, nº 18. 1989.
- “Sobre la posibilidad de reclamación en vía económico-administrativa contra los actos de aplicación y efectividad de los tributos locales”; *CISS Comunicación*, nº 52. 1987.
- DE LA PEÑA VELASCO, G.: “El nuevo sistema impositivo local (comentario de urgencia)”; *CISS Comunicación*, nº 72. 1989.
- DEL POZO DOMÍNGUEZ, J. A.: “Los gastos municipales en un régimen de autonomía”; *Revista Presupuesto y Gasto Público*, nº 4. 1979.
- ELIZALDE Y AYGMERICH, P.: “Sentencia Constitucional sobre el recargo municipal en el IRPF: problemas de ejecución”; Dictamen elaborado por la Dirección General del Servicio Jurídico del Estado; *Crónica Tributaria*, nº 55. 1985.
- ENTRENA CUESTA, R.: “Comentarios a la Constitución”; *Civitas*, Madrid. 1980.
- ESEVERRI MARTÍNEZ, E.: “Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos: de la presentación a la ficción jurídica”; *Gaceta Fiscal*, nº 108. 1993.
- “Inconstitucionalidad del art. 13.1 de la Ley de Saneamiento y Regulación de las Haciendas Locales”; *Impuestos*, nº 2. 1988.
- FALCÓN Y TELLA, R.: “La compensación financiera Interterritorial”; Congreso de los Diputados; *Monografía nº 7*, Madrid. 1986.
- FALOMIR VICIANO, F.: “Implicaciones económicas del urbanismo en la Administración Local”, en ESTEVE BAS, J. Y HERNÁNDEZ PERIS, P.: *Aspectos de la fiscalización en la Administración Local y repercusiones de las novedades introducidas por el euro*; Colegio Oficial de Secretarios, Interventores y Tesoreros de Castellón, Castellón. 1998.

- FERNÁNDEZ JUNQUERA, M.: “Acerca y del nuevo texto Refundido del Régimen Local en materia de Haciendas Locales en Impuestos”, en AAVV: *Organización Territorial del Estado* (Administración Local), vol. II.; Instituto de Estudios Fiscales, Madrid. 1985.
- FERNÁNDEZ PAVÉS, M. J.: “Las contribuciones especiales en el Texto Refundido de la LHL”, en AAVV: *Estudios de derecho financiero y tributario en homenaje al profesor Calvo Ortega*, vol. 2; Lex Nova, Madrid. 2005.
- “Sistema de financiación local: Las tasas tras la Sentencia del Tribunal Constitucional de 1999 sobre la Ley de Haciendas Locales”; *Revista de Estudios Locales CUNAL*, nº extra julio. 2000.
- “Las tasas locales por servicios y actividades tras la nueva LGT”; *Tributos Locales*, nº 52. 2005.
- “La reforma de las haciendas locales”, en AAVV: *Modificaciones y panorama actual del régimen local español*; Centro de Estudios Municipales y Cooperación Internacional, Granada. 2000.
- “La suficiencia financiera local: Unas reflexiones de cara a la reforma”; *Revista de Estudios Locales CUNAL*, nº 69. 2003.
- “El sistema de financiación local español: Principios constitucionales que lo delimitan”; *Revista Venezolana de Gerencia*, nº 14. 2001.
- FERREIRO LAPATZA, J. J.: “Constitución y Haciendas Locales”; *Revista Jurídica de Catalunya*, nº 4. 1984.
- “El marco constitucional de las Haciendas Locales”; en AAVV: *Manual del Derecho Tributario Local*; Escola d' Administració Pública de Catalunya, Barcelona. 1987.
- “La financiación de las Entidades Locales en Cataluña”; *Revista Española de Derecho Financiero*, nº 45. 1985.
- “Análisis constitucional de la nueva Ley Reguladora de las Haciendas Locales”; *Revista de Hacienda Autónoma y Local*, nº 55-56. 1989.
- FERREIRO LAPATZA, J. J. y AGULLÓ AGÜERO, A.: “Las participaciones provinciales en los ingresos del Estado”; *Revista Española de Derecho Financiero*, nº 70. 1991.
- FERREIRO LAPATZA, J. J. y SIMÓN ACOSTA, E.: *Manual del Derecho Tributario Local*; Escola d' Administració Pública de Catalunya, Barcelona. 1987.

FUENTES QUINTANA, E.: Discurso de investidura como Doctor Honoris Causa por la Universidad de Sevilla sobre el tema “El profesor Flores de Lesmus y los problemas actuales de la economía española”.

“Los principios de la imposición española y los problemas de su reforma”; Real Academia de Ciencias Morales y Políticas, Madrid. 1975.

GARCÍA AÑOVEROS, J.: “Génesis y desarrollo del modelo de financiación de las Comunidades Autónomas”; en AAVV: *Estado Federal-Estado Regional: La financiación de las Comunidades Autónomas*; Diputación de Salamanca, Salamanca. 1986.

GARCÍA FRÍAS, M^a. A.: *La financiación territorial mediante recargos: un análisis jurídico*; Universidad Salamanca, Salamanca. 1994.

GARCÍA-FRESNEDA GEA, F.: “El impuesto Municipal sobre Cotos de Caza y Pesca”; *Revista de Hacienda Local*, nº 84. 1998.

GARRIDO FALLA, F.: *Comentarios a la Constitución Española*; Civitas, Madrid. 1985.

GIANNINI, M. S.: “Enti locali territoriali e Programmazione”; *Rivista trimestrale di Diritto Pubblico*, nº 4. 1973.

GIARDINA, E.: *L'autonomia tributaria e le compartecipazioni delle istituzioni locali*; Università degli Studi Di Catania, Catania. 2003.

GIL JIMÉNEZ, F. y OLAYA INIESTA, A.: “El futuro de la hacienda local: Reflexiones sobre los recursos ordinarios”; *Revista de Estudios Locales CUNAL*, nº extra julio. 2000.

“El futuro de la hacienda local: Reflexiones sobre los recursos financieros extraordinarios”; *Revista de Estudios Locales CUNAL*, nº extra julio. 2000.

GIMÉNEZ-REYNA RODRÍGUEZ, E.: “La fijación del tipo impositivo de las Contribuciones Territoriales”; *Revista de Estudios de Administración Local*, nº 49. 1987.

GIMÉNEZ-REYNA RODRÍGUEZ, E.; GUIJARRO ARRIZABALAGA, J. y ZURDO y RUIZ AYUCAR, J.: “Situación actual y perspectivas de reforma de la Hacienda Local”; *Documentos de trabajo*; Fundación Fondo para la Investigación Económica y Social, nº 3. 1988.

- GIULIANI, G.: “Compendio della finanza locale”; *Giuffrè*, Milano. 1989.
- “Ordenamenti tributara della Corte Costituzionale (1956-1985)”; *Giuffrè*, Milano. 1986.
- GONZÁLEZ VAQUÉ, L.: “La jurisprudencia relativa al artículo 28 CE (antiguo artículo 30 TCE) sobre la libre circulación de mercancías después de Keck y Mithouard”; *Gaceta Jurídica de la UE*, nº 206. 2000.
- GONZÁLEZ MÉNDEZ, A.: “La problemática constitucional del recargo municipal sobre el IRPF”; *Revista Española de Derecho Financiero*, nº 52. 1986.
- GONZÁLEZ PUEYO, J. M.: *Manual de ingresos locales tributarios y no tributarios*; INAP, Madrid. 1990.
- GONZÁLEZ SÁNCHEZ, M.: “Consideraciones sobre el poder financiero y los entes locales en el ámbito de la Constitución Española”, en AAVV: *Colección de Estudios jurídicos*; Las Cortes Generales. 1988.
- “Reflexiones sobre la autonomía o suficiencia financiera de las Corporaciones locales según la Constitución Española”; *Revista de Estudios de la Administración Local y Autonómica*, nº 241. 1989.
- IBÁÑEZ CASADO, J. y ROMANO VELASCO, J.: “Hacia un nuevo modelo de financiación de las Haciendas Locales”; *Revista de Estudios de la Administración Local*, nº 49. 1987.
- INSTITUTO DE ESTUDIOS FISCALES, MINISTERIO DE ECONOMÍA Y HACIENDA: *BADESPE*, referida a los ejercicios 1998, 1999 y 2000.
- JABALERA RODRÍGUEZ, A.: *La gestión impositiva municipal en la nueva Ley General Tributaria*; Marcial Pons, Ediciones Jurídicas y Sociales, S.A., Madrid. 2005.
- JIMÉNEZ COMPAIRED, I.: *La imposición propia de las Comunidades Autónomas*; Serie Derecho Público, BOE, Madrid. 1994.
- LASARTE ÁLVAREZ, J.: “Poder Tributario”, en AAVV: *Comentarios a la Ley General Tributaria y líneas para su reforma. Homenaje a Fernando Sainz de Bujanda*, vol. I; Instituto de Estudios Fiscales, Madrid. 1991.
- “Hacienda Local: ¿Autonomía o suficiencia?”; *Revista de las Cortes Generales*, nº 12, 1987.

“Problemas actuales del régimen jurídico de las subvenciones”, en AAVV: *Jurisprudencia Constitucional en materia financiera y tributaria*; Tecnos, Madrid. 1990.

“Potestad legislativa y poder tributario de las Comunidades Autónomas”; *Civitas Revista de Derecho Financiero*, nº 22. 1979.

LLISET BORRELL, F.: *La Gestión Urbanística*; Practimedia S.A., Madrid. 1994.

LOZANO SERRANO, C.: “La autonomía municipal en materia de gastos: Tendencias del ordenamiento”; *Revista Presupuesto y Gasto Público*, nº 12. 1992.

“La concesión de exenciones en tributos municipales”; *Civitas Revista de Derecho Financiero*, nº 44. 1984.

“La Hacienda municipal en la Constitución”; *Hacienda Pública Española*, nº 60. 1979.

“Las autonomías y la financiación de las Haciendas Locales”, en AAVV: *La financiación de las Autonomías*; Consellería de Economía y Hacienda del País Valenciano, Valencia. 1979.

“Participaciones y Subvenciones”; *Palau 14*, nº 8. 1989.

LÓPEZ HIDALGO, J.: “Equilibrio Financiero y Planificación de Tesorería”; *Análisis Local*, nº6. 1996.

MARTÍN DELGADO, J. M.: “Conferencia de clausura”, en AAVV: *La fiscalidad inmobiliaria de la Hacienda Local*; INAP-CEMCI, Málaga. 1989.

MARTÍN FERNÁNDEZ, F. J.: “La incidencia del principio de capacidad económica en las tasas y precios públicos”, en AAVV: *Tasas y Precios Públicos en el Ordenamiento Jurídico Español*; Instituto de Estudios Fiscales; Marcial Pons, Madrid. 1991.

MARTÍN QUERALT, J.: “Las exenciones de tributos locales y los fines de la política económica”; *Civitas Revista de Derecho Financiero*, nº 6. 1975.

“Potestades normativas de las Comunidades Autónomas en materia tributaria”, en AAVV: *La Constitución Española y las fuentes del Derecho*, vol. II; Instituto de Estudios Fiscales, Madrid. 1979.

“La autonomía municipal en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional”; *Civitas Revista de Derecho Financiero*, nº 35. 1982.

“El sistema financiero de las Comunidades Autónomas”, en AAVV: *Organización Territorial del Estado (Comunidades Autónomas)*, vol. I; Instituto de Estudios Fiscales, Madrid. 1984.

- MARTÍN QUERALT, J. y LOZANO SERRANO, C.: *Curso de Derecho Financiero y Tributario*; Tecnos, Madrid. 1991.
- MARTÍNEZ LAGO, A.: "El impuesto sobre tierras infrutilizadas y su inconstitucionalidad"; *Impuestos*, nº 3. 1988.
- "Las transferencias a la Haciendas Locales: comentario crítico"; *Palau* 14, nº 10. 1990.
- MÁS CLADERA, P. A.: "Sobre el sistema de recursos administrativos en materia económico-administrativa en el ámbito de las Entidades locales tras la Ley 30/1992"; *Revista El Consultor de los Ayuntamientos y de los Juzgados*, nº 7. 1993.
- MATEO RODRÍGUEZ, L.: "Ingresos no tributarios de las Corporaciones Locales", en AAVV: *Tratado de Derecho municipal*; Civitas, Madrid. 1988.
- MAZORRA MANRIQUE DE LARA, S.: "Las ordenanzas fiscales. Criterios para su elaboración", en AAVV: *Manual de Derecho Financiero y Tributario*; Marcial Pons, Madrid. 1993.
- MELGUIZO SÁNCHEZ, A.: "Federalismo Fiscal"; *Monografía*, nº 74, Madrid. 1989.
- "Haciendas Locales y participación en Tributos del Estado. Notas para una valoración del caso español"; *Hacienda Pública Española*, nº 75. 1982.
- MENÉNDEZ MORENO, A.: "El poder tributario de las Corporaciones Locales", en AAVV: *Organización Territorial del Estado (Administración Local)*, vol. I; Instituto de Estudios Fiscales, Madrid. 1984.
- MICHELI, G. A.: "Autonomía e finanza degli enti locali"; *Rivista di Diritto Finanziario e Scienza delle Finance*, nº 1. 1967.
- MONCHÓN LÓPEZ, L.: "Participación de las Haciendas Locales en tributos del Estado. Incidencia de la LRHL"; *RIIAL*, nº 63. 1991.
- MORENO CASTEJÓN, T.: "El impuesto sobre Actividades Económicas", en AAVV: *Análisis de la nueva Ley de Haciendas Locales*, vol. II; Encuentros Universidade Corporacions Locais de Galicia, Santiago de Compostela. 1988.
- MORILLO VELARDE DEL PESO, J. A.: "La impugnación de los actos tributarios de la Administración Local en la Ley 30/1992"; *Tribuna Fiscal*, nº 41. 1994.

- MUÑOZ CASAS, J. J.: “Aspectos financieros a considerar en la reforma del régimen local”; *Revista El Consultor de los Ayuntamientos y de los Juzgados*, nº extra julio. 2005.
- NIEVES BORREGO, J.: “La financiación de los Entes Locales”, en AAVV: *Organización territorial Administración* (Administración local), vol. I; Instituto de Estudios Fiscales, Madrid. 1984.
- OLAÑETA FERNÁNDEZ GRANDE, R.: *Impugnación de tributos locales*; Tirant lo Blanc, Valencia. 1991.
- La revisión de actos administrativos de gestión tributaria local*; Marcial Pons, Madrid. 1993.
- PALAO TABOADA, C.: *La Hacienda Regional y el Proyecto de Constitución*; Universidad de Zaragoza, Zaragoza. 1978.
- PELEGRÍ Y GIRÓN, J.: “Las reclamaciones económico-administrativas y los Tributos locales”; *Crónica tributaria*, nº 55. 1985.
- PÉREZ GARCÍA, F.: “Los sistemas LOFCA de financiación autonómica: modelos y resultados”, *Palau 14*, nº 3. 1987.
- PÉREZ MORENO, A.: “Garantías jurídicas en las haciendas locales”; *Revista Española de Administración Local y Autonómica*, nº 247. 1990.
- RAMALLO MASSANET, J.: “Reparto de competencias tributarias entre los distintos ámbitos de gobierno”; *Civitas Revista de Derecho Financiero*, nº 60. 1988.
- “Puesta en marcha de la Ley de Financiación de las Haciendas Locales”; *Palau 14*, nº 8. 1989.
- RAMÍREZ GOMEZ, S.: *La reserva de ley en materia tributaria en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional en materia financiera y tributaria*; Tecnos, Madrid. 1990.
- RODRÍGUEZ BEREJO, A.: “El sistema tributario en la Constitución (los límites del poder tributario en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional)”; *Revista Española de Derecho Constitucional*, nº 36. 1992.
- RODRÍGUEZ MONTAÑES, M. P.: *Los recargos como ingresos tributarios de los entes públicos territoriales*; Instituto de Estudios Fiscales, Madrid. 1991.

- RODRÍGUEZ-SABUGO FERNÁNDEZ, J. R.: “La inconstitucionalidad de la supresión de las reclamaciones económico-administrativas en las Corporaciones locales”; *Revista El Consultor de los Ayuntamientos y de los Juzgados*, nº 5. 1992.
- ROMERO PI, J.: *Código Fiscal de Canarias. Régimen económico-fiscal. Comentarios y formularios*; Guaflex, Canarias. 1994.
- ROVIRA I MOLA, A.: “La coordinación de la gestión tributaria ante la autonomía financiera municipal: problemática y perspectivas”, en AAVV: *Autonomía y Financiación de las Haciendas Municipales*; Instituto de Estudios Fiscales, Madrid. 1982.
- “Subvenciones y Participaciones”, en AAVV: *Manual del Derecho Tributario Local*; Marcial Pons, Madrid. 1993.
- RUBIO DE URQUÍA, J. L.: “El recargo municipal sobre el IRPF”; *Hacienda Pública Española*, nº 99. 1986.
- RUBIO DE URQUÍA, J. L. y ARNAL SURÍA, S.: *Ley Reguladora de las Haciendas Locales*, tomo I; El Consultor de los Ayuntamientos y de los Juzgados, Publicaciones Abella, Madrid. 1996.
- RUIZ GARCÍA, J. R.: “Algunas consideraciones sobre la autonomía tributaria local”; *Civitas Revista Española de Derecho Financiero*, nº 46. 1985.
- SAINZ DE RUJANDA, F.: *La Contribución Territorial Urbana. Trayectoria histórica y problemas actuales*; Consejo General de Cámaras de la propiedad urbana de la Comunidad Valenciana, Valencia. 1987.
- SÁNCHEZ GALIANA, J. A.: “La determinación de la base imponible en el IIVTNU”, en AAVV: *La fiscalidad Inmobiliaria en la Hacienda Local*; CEMCI, Granada. 1990.
- SÁNCHEZ GOYANES, E.: “La potestad tributaria local. Problemática jurídica de las ordenanzas fiscales”; *Revista de Estudios Locales CUNAL*, nº extra julio. 2000.
- SÁNCHEZ ONDAL, J. J.: “El régimen de recursos administrativos contra actos de las Corporaciones locales en materia tributaria y la Ley 30/1992”; *Impuestos*, nº 12. 1993.
- “Financiación de las haciendas locales”; *Revista de Estudios Locales CUNAL*, nº extra julio. 2000.

SÁNCHEZ SÁNCHEZ, A.: “Corresponsabilidad fiscal y hacienda municipal”; *Revista de Hacienda Local*, nº 77. 1996.

SÁNCHEZ TORRES, A.: “Los impuestos municipales voluntarios”; *Revista de Estudios Locales CUNAL*, nº extra julio. 2000.

SIMÓN ACOSTA, E.: “El principio de suficiencia en la Hacienda Local”, en AAVV: *Autonomía y Financiación de las Haciendas Municipales*; Instituto de Estudios Fiscales, Madrid. 1982.

“Las tasas y precios públicos de las entidades locales”, en AAVV: *La Reforma de las Haciendas Locales*, tomo I; Lex-Nova, Valladolid. 1991.

TORIBIO LEMES, M. y FARFÁN PÉREZ, J. M.: *Manual de Gestión tributaria y financiera de las Entidades locales*; Editorial Valbuena; Adams, Madrid. 1993.

VALENZUELA VILLARRUBIA, I.: “La nueva configuración del recurso de reposición en el ámbito local. Naturaleza preceptiva o potestativa”; *Revista El Consultor de los Ayuntamientos y de los Juzgados*, nº 14. 1999.

VAQUERO MANRIQUE, I.: “Conclusiones a una visión de la gestión urbanística de los pequeños Municipios de Euskadi”, en AAVV: *Estudios sobre Urbanismo y Ordenación del Territorio*; Instituto Vasco de Administración Pública, Donosita/San Sebastián. 1993.

VÁZQUEZ JUSTES, P.: “Aspectos económicos de la financiación local: A propósito de la anunciada supresión parcial del IAE”; *Revista de Estudios Locales CUNAL*, nº extra julio. 2000.

ISBN: 84-8333-333-3



9 788483 333334